

0-793186

На правах рукописи

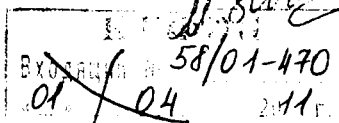
Пинская Миляуша Рашитовна

ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В ФЕДЕРАТИВНОМ ГОСУДАРСТВЕ

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой
степени доктора экономических наук

Москва
2010



Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» в федеральном государственном образовательном бюджетном учреждении высшего профессионального образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (Финансовый университет)

Официальные оппоненты: доктор экономических наук
Горский Игорь Васильевич

доктор экономических наук, профессор
Лыкова Людмила Никитична

доктор экономических наук, профессор
Сабитова Надия Михайловна

Ведущая организация: **ГОУ ВПО «Московский государственный университет экономики, статистики и информатики» (МЭСИ)**

Защита состоится 21 апреля 2011 года в 10:00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.02 при ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д. 55, ауд. 213.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, Москва, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 203.

Автореферат разослан 18 марта 2011 года и размещен на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации: <http://vak.ed.gov.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.02
кандидат экономических наук, доцент



НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000801649

Е.Е. Смирнова

1. Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Проблема взаимодействия федерального центра и российских регионов по поводу разграничения налоговых полномочий и формирования доходов их бюджетов является одной из ключевых для обеспечения экономической безопасности Российской Федерации.

В федеративном государстве конституционно закреплены самостоятельные уровни власти, наделенные определенными полномочиями и ответственностью. Для эффективной реализации своих функций они должны не просто обладать необходимыми и достаточными ресурсами, но и иметь возможность воздействовать на величину источников доходной базы своих бюджетов.

В связи с тем, что налоговые методы формирования доходов бюджетов имеют первостепенное значение по сравнению с неналоговыми, то на первый план выходят задачи расширения налоговой базы как источника пополнения бюджетов различных уровней власти. В настоящее время региональные и местные органы власти не имеют достаточных полномочий в принятии решений по вопросам налогового регулирования деятельности экономических агентов и привлечения инвесторов, следовательно, возможности их влияния на налоговые источники пополнения бюджетов ограничены. Вовлечение налогоплательщиков в решение вопросов общегосударственного и территориального значения для оптимального обеспечения общественными благами невозможно без создания механизма обеспечения подотчетности и ответственности органов публичной власти перед своими избирателями за результаты экономической деятельности на подведомственной им территории.

Политика перераспределения финансовых ресурсов между бюджетами публично-правовых образований не создает на субфедеральном и местном уровнях стимулов к укреплению доходной базы бюджетов за счет расширения налоговых источников. Существующие формы и методы перераспределения бюджетных средств с элементами иерархического торга за дотации из вышестоящего бюджета ведут к финансовому иждивенчеству и снижению ответственности региональных и муниципальных органов власти перед своими налогоплательщиками и создают препятствия для проведения рациональной и справедливой политики перераспределения финансовых ресурсов между уровнями власти. Принятое в настоящее время разграничение налоговых полномочий и распределение налогов между публично-правовыми образованиями не только не способствует выравниванию экономического неравенства территорий, но и усиливает региональные диспропорции. Не случайно задача расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления была сформулирована в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию от 25.05.2009 г. «О бюджетной политике в 2010-2012 гг.».

Для достижения справедливости при перераспределении финансовых ресурсов между публично-правовыми образованиями налоговыми методами необходимо разработать механизмы, позволяющие обеспечить гармоничное сочетание их налоговых интересов.

На субфедеральном и местном уровнях необходимо побудить интерес представителей региональных органов власти и органов местного самоуправления к увеличению налоговых доходов своих бюджетов путем привлечения инвесторов на подведомственные

им территории за счет создания благоприятных условий налогообложения. За годы реформ, предполагающих переход к рыночной экономике, на микроуровне у экономических агентов уже сформировались навыки предпринимательской инициативы, зарабатывания средств в условиях конкуренции. В то же время, из-за высокой централизации налоговых полномочий и доходов на федеральном уровне, широко разветвленной системы межбюджетных трансфертов, небольшого количества региональных и местных налогов отсутствуют условия для возникновения на мезоуровне конкуренции за привлечение мобильных факторов производства на соответствующие территории.

Сверхцентрализация налоговых полномочий, преобладание федеральных налогов при одновременно незначительной роли региональных и местных налогов в формировании бюджетов территорий и неразвитость институциональной среды для расширения налоговой автономии регионов является следствием сложившейся в России системы управления налоговой и бюджетной системами. Это сказывается на состоянии федеративных отношений и обуславливает трудности практической реализации симметричной модели федерализма.

С учетом вышеизложенного, встает проблема гармонизации налоговых отношений между представителями определенного уровня власти и налогоплательщиками, а также налоговых отношений между публично-правовыми образованиями в федеративном государстве, что и определяет актуальность темы исследования.

Степень разработанности проблемы. Для отечественной экономической науки исследование проблемы гармонизации налоговых отношений между публично-правовыми образованиями через развитие налогового федерализма является новым направлением.

Возможности влияния государства на распределение и перераспределение финансовых ресурсов исследованы в рамках экономики общественного (публичного) сектора зарубежными и отечественными учеными Э. Аткинсоном, Дж. Стиглицем, Р. Масгрейвом, Л.И. Якобсоном и др. Моделирование взаимодействия государства и его представителей с экономическими агентами по поводу распределения и перераспределения общественных благ проделано в работах таких зарубежных и отечественных ученых, как А.А. Аузан, И. Бентам, Дж. Бреннан, Т. Гоббс, К. Джини, Г.Б. Клейнер, Дж. Локк, Р.М. Нуреев, Д. Норт, А.Н. Олейник, Дж. Ролз, Д.Е. Сорокин, В. Оутс и др. В настоящей работе упор делается на необходимости соблюдения налоговой справедливости, описанию критериев которой в финансовой науке посвящены работы А. Вагнера, К. Викселя, Ф. Ноймарка, Д. Рикардо, А.Смита, Н. И. Тургенева, И.И. Янжула и др. Проведенный анализ работ вышеупомянутых авторов показал, что справедливость не рассматривается ими как основополагающий критерий при перераспределении государственных и муниципальных финансов в процессе создания общественных благ.

Значительный вклад в развитие теории федерализма, субфедерального административного регулирования внесли отечественные и зарубежные ученые Е.М. Бухвальд, Дж. Бьюкенен, С.Д. Валентей, А.Г. Гранберг, Е.В. Журавская, Е. А. Коломак, Я. Корнай, И. Попитц и др. В то же время, в их трудах не уделено внимания налоговым аспектам развития федерализма.

Проблемам развития теоретических основ конкурентоспособности, формирования и развития конкурентных преимуществ фирм, развития национальных экономик, факто-

ОГРН 1021602647337
М.И. Лобачевского

ров конкурентоспособности применительно к хозяйственной практике, взаимосвязи и соотношения конкурентного рыночного и государственного регулирования экономики, конкурентоспособности регионов посвящены исследования Г.Л. Азоева, Н.В. Зубаревич, Л. фон Мизеса, Ф. Найта, М. Портера, Л.А. Сахаровой, Е.И. Тихомировой, А.П. Челенкова, А.Ю. Юданова и др. Однако в их работах проблемы повышения конкурентоспособности не рассматриваются во взаимосвязи с налоговыми конкурентными преимуществами территорий.

Разработкой основных подходов к решению вопроса о распределении налоговых полномочий и налоговых доходов между федерацией и её субъектами в условиях налоговой конкуренции в финансовой науке начали активно заниматься с середины прошлого века, в частности, следует отметить работы Ш. Тибу, а также работы Д. Брюммерхоффа, А.М. Либмана, А.В. Семёнова. К примеру, работа А.В. Семёнова посвящена такому явлению, как межрегиональный экспорт налогов, означающий перемещение налогового бремени за пределы одной территории и уплату налогов в бюджет другой территории, причиной которого является дифференциация доли косвенных налогов в цене продукции и межрегиональной торговли, обусловленной отраслевой специализацией российских регионов.

За рубежом основное внимание уделяется проблемам межстрановой налоговой конкуренции, им посвящены работы Э. Аткинсона, А. Ауэрбаха, Д. Митчелла, К. Хассета, Э. Энгена и др. Проблема повышения эффективности финансовых трансфертов, предоставляемых из вышестоящих бюджетов нижестоящим, рассматривается во взаимосвязи с налогообложением, воздействующим на пространственные экстерналии, в работах М. Кётенбюргера, Я. Корнаи, Р. Плахты. Подробный сравнительный анализ зарубежных методологических подходов показал, что, несмотря на новизну в изучении и оценке налоговых конкурентных преимуществ территорий большинству из этих разработок присущ ряд методологических упущений: либо в области научной обоснованности критериев оценки, либо в отсутствии конкретных расчетов.

Разрабатываемая концепция гармонизации налоговых отношений в России опирается на накопленный научный потенциал в области теоретических и практических основ налогообложения и налоговой политики, совершенствования налоговой системы, налогового планирования и администрирования, укрепления доходной базы бюджетов, который содержится в работах Л.М. Архипцевой, А.А. Астахова, С.В. Барулина, Е.С. Вылковой, Л.П. Голубевой, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, А.З. Дадашева, Е.А. Ермаковой, В.А. Кашина, В.А. Красницкого, В.В. Курочкина, Л.Н. Лыковой, Д.С. Львова, Н.И. Малис, Н.П. Мельниковой, К.В. Новоселова, Л.П. Окуневой, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, С.Г. Пепеляева, И.А. Перонко, Р.А. Саакяна, Д.А. Смирнова, Е.Е. Смирновой, Н.Н. Тютюрюкова, Л.К. Чемерицкого, Д.Г. Черника, Е.Б. Шуваловой, Т.Ф. Юткиной и др. Исследование базируется на глубоком и всестороннем анализе важнейших составных частей финансовой системы, централизованных и децентрализованных финансов, бюджетной системы, бюджетного устройства России, межбюджетных отношений, бюджетного и налогового федерализма, финансового и бюджетного планирования, финансовых аспектов реализации реформы местного самоуправления, проделанном в работах таких ученых, как Л.И. Абалкин, Д.А. Аллахвердян, В.С. Бард, О.Г. Бежаев,

А.М. Бирман, Д.Д. Бутаков, А.Г. Грязнова, А.Г. Зверев, В.Г. Князев, Е.В. Коломин, Г.В. Курляндская, Г.Н. Куцури, Ю.И. Любимцев, А.М. Ляндю, И.А. Майбуров, Е.В. Маркина, Г.Б. Поляк, Н.Н. Ровинский, В.М. Родионова, М.В. Романовский, Н.М. Сабитова, С.П. Сазонов, С.Г. Синельников, М.А. Федотова и др. Особенностью научных концепций в области совершенствования методологии, методики и практики формирования доходов региональных и местных бюджетов является то, что вопросы взаимоотношений федерального центра с территориями рассматриваются вне связи с проблемами соотношения налоговых интересов публично-правовых образований в ходе перераспределения финансовых средств между соответствующими звеньями бюджетной системы.

Основными принципами государственной политики регионального развития, предусмотренными в Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации, являются «скоординированность принятия на федеральном, региональном и местном уровнях мер по ... формированию центров опережающего экономического роста с учетом конкурентных преимуществ каждого региона; развитие инфраструктурной обеспеченности территорий и создание условий для повышения конкурентоспособности экономики регионов»¹. Вместе с тем, теоретико-методологические вопросы формирования и укрепления доходной базы региональных и местных бюджетов путем усиления стимулов и повышения ответственности региональных органов власти и органов местного самоуправления за счет усиления горизонтальной налоговой конкуренции между территориями не прошли практическую апробацию в деятельности государственных органов управления налоговой и бюджетной системами.

Научный интерес к исследуемой проблеме вызвало то обстоятельство, что при разграничении налоговых полномочий и распределении налоговых доходов между бюджетами соответствующих уровней власти не принимается во внимание проблема гармонизации интересов публично-правовых образований как по вертикали, так и по горизонтали.

Это позволяет сформулировать научную проблему о целесообразности учета налоговой конкурентоспособности территорий при формировании налоговых доходов их бюджетов, что способствует проведению справедливой политики перераспределения финансовых ресурсов между уровнями бюджетов, оптимальному обеспечению общественными благами, препятствует формированию иждивенческих настроений у представителей региональных органов власти и органов местного самоуправления.

Основная научная гипотеза исследования состоит в том, что в федеративном государстве, где каждый уровень власти, согласно Конституции, наделен определенной самостоятельностью, для сохранения единства страны, особенно в условиях наметившейся из-за кризиса тенденции к сокращению финансовых ресурсов, существует объективная потребность в трансформации патерналистской модели перераспределения финансовых ресурсов между публично-правовыми образованиями в соревновательную, основанную на усилении налоговой конкурентоспособности территорий, препятствующую их финансовому иждивенчеству.

¹ Раздел VII.1 Распоряжения Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Цель и задачи исследования. Цель исследования: на основе системного анализа разработать в соответствии с действующей Конституцией РФ концепцию гармонизации налоговых отношений в федеративном государстве, способствующей усилению налоговой составляющей при формировании доходов бюджетов территорий и повышению ответственности субъектов публично-правовых образований перед налогоплательщиками за результаты перераспределения финансовых ресурсов.

Достижение поставленной цели должно способствовать созданию «оптимального баланса между объективно необходимым выравниванием бюджетной обеспеченности и созданием стимулов для развития налогового потенциала субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и снижению уровня их дотационности»².

Цель исследования предопределила необходимость решения следующих **основных групп логически взаимосвязанных системных задач**, каждая из которых потребовала решения блока соподчиненных задач:

Первая группа системных задач – исследовать эволюцию налоговых теорий и выявить устойчивые тенденции и закономерности развития налоговых отношений в федеративном государстве:

- проанализировать эволюцию взаимосвязей налоговых интересов и налоговых теорий и обосновать преимущества применения модели институциональной экономики для исследования развития налоговых отношений;
- раскрыть сущность налоговых отношений между уровнями власти, обладающими бюджетами, в условиях децентрализованного управления финансовыми ресурсами;
- обосновать с позиций институциональной экономики справедливость как критерий для перераспределения финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ;
- раскрыть содержание налоговой конкуренции, возникающей между публично-правовыми образованиями за расширение контроля над частью налоговой базы, формируемой на определенной территории, или за привлечение налогоплательщика на свою территорию, как новой институциональной нормы налоговых отношений.

Вторая группа системных задач – разработать и обосновать методологию гармонизации налоговых отношений, базирующуюся на развитии налогового федерализма, способного обеспечить справедливое перераспределение финансовых ресурсов между уровнями власти:

- определить содержание, цель и инструменты гармонизации налоговых отношений в условиях федерализма;
- проанализировать научную теорию финансов федеративного государства с тем, чтобы раскрыть специфику налогового федерализма и подготовить почву для дальнейшего теоретического анализа;
- сформулировать положения концепции налогового федерализма, обосновать его принципы;
- проанализировать особенности формирования моделей налогового федерализма в условиях налоговой конкуренции для того, чтобы обосновать теоретические предпо-

² Цит. из: Постановления СФ ФС РФ от 26.11.2008 № 443-СФ «О бюджетной стратегии на период до 2023 года». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

сылки реализации российской модели федерализма;

- проанализировать зарубежные методики выравнивания финансовых различий в уровне экономического развития субъектов федерации посредством налогов в федеративных государствах.

Третья группа системных задач – обосновать необходимость нахождения баланса налоговых интересов всех уровней власти с тем, чтобы обеспечить справедливое перераспределение публичных финансовых ресурсов:

- выявить проблемы разграничения налоговых полномочий между публично-правовыми образованиями, которые являются первостепенными по своему значению для федеративного государства;
- показать роль налогов в формировании доходов бюджетов субъектов Федерации как результат взаимодействия федерального центра и российских регионов, для выявления тенденций в сфере формирования их бюджетов и обоснования мер, необходимых для развития налогового федерализма;
- с учетом реформы местного самоуправления, внесшей существенные изменения в систему межбюджетных отношений, показать преимущества налоговых источников пополнения местных бюджетов по сравнению с безвозмездными поступлениями.

Четвертая группа системных задач – обосновать необходимость повышения налоговой конкурентоспособности регионов как условия гармонизации налоговых отношений:

- оценить налоговую составляющую факторов, влияющих на конкурентные преимущества регионов;
- проанализировать налоги Российской Федерации для оценки правомерности их отнесения к бюджетам соответствующих уровней власти и обоснования целесообразности расширения налоговых полномочий региональных органов власти и органов местного самоуправления;
- охарактеризовать масштаб институциональных преобразований на мезоуровне за счет налогового стимулирования формирования «точек роста» на специально выделенных территориях России, в частности, в особых экономических зонах.

Пятая группа системных задач – разработать предложения по реализации институциональных эффектов концепции гармонизации налоговых отношений в экономике Российской Федерации:

- выявить и обосновать институциональные эффекты гармонизации налоговых отношений в России и за рубежом;
- разработать рекомендации по совершенствованию характера взаимоотношений налогоплательщиков и субъектов публично-правовых образований по поводу формирования доходов бюджетов за счет управления налоговым риском с целью укрепления доходной базы бюджетов;
- научно обосновать возможность расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления;
- доказать необходимость формирования института финансовой эквализации, предложить её методологию и методику. Под финансовой эквализацией понимается многопараметрическая оптимизация, нацеленная на нахождение оптимального соотноше-

ния (баланса) распределения налоговых доходов через механизм распределения налоговой базы как по вертикали властных отношений, так и по горизонтали.

Объектом исследования являются финансовые отношения, реализуемые в процессе взаимодействия центра с субъектами Федерации и территорий между собой по поводу разработки, согласования и координации мероприятий в области распределения налоговой базы, создаваемой на определенной территории.

Предметом исследования является гармонизация налоговых отношений в Российской Федерации, основанная на развитии налогового федерализма за счет усиления налоговой конкуренции и формирования института финансовой эквализации.

Область исследования. Работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК Минобрнауки РФ 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит.

Теоретической и методологической основой исследования являются фундаментальные труды российских и зарубежных ученых в области теории и методологии налогообложения, теории финансов, институциональной экономики, теоретических основ конкурентоспособности. В основу концепции гармонизации налоговых отношений положено практическое преломление абстрактной теории общественного сектора в государственных финансах, бюджетном процессе, налоговой и бюджетной системах, системе принятия коллективных решений в существующих демократических государствах.

При проведении научного исследования применялись следующие методы и подходы: диалектический подход, системный подход, включающий в себя совокупность констатирующих и преобразующих методов, принципы исторического, логического и системного анализа и синтеза, функциональный анализ, методы экономического анализа и статистических группировок, метод сравнения, различные финансово-расчетные методы, в том числе метод экспертных оценок. Для практической реализации указанных методов в работе использовалось программное приложение «MS Excel XP».

Информационная база исследования. Исследование базировалось на анализе действующей нормативно-правовой базы Российской Федерации, ФРГ и других стран по бюджету и налогообложению, материалах и официальных статистических данных Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ (в т.ч. данных об исполнении доходов федерального бюджета и 83 бюджетов субъектов РФ), Федеральной службы государственной статистики, Министерства экономического развития РФ, Российского союза промышленников и предпринимателей, Торгово-промышленной палаты РФ, Министерства финансов Республики Татарстан, Министерства финансов Удмуртской Республики, Правительства Кировской обл., информации периодических изданий, а также ресурсов глобальной информационной сети Интернет. В исследовании использованы выводы и результаты исследовательского корпуса таких организаций, как Независимый институт социальной политики, Институт экономики РАН, Институт экономики переходного периода, Центр фискальной политики, Центральный экономико-математический институт РАН, Форум Федераций и др.

Обоснованность и достоверность полученных выводов и результатов основываются на использовании значительного числа исследований отечественных и зарубежных авторов, занимающихся проблемами совершенствования налоговых отношений в федеративном государстве, формирования налоговых доходов бюджетов бюджетной системы,

на данных официальной статистической отчетности, на комплексном исследовании в области поставленной проблемы и подтверждаются внедрением полученных результатов в научно-исследовательский и учебный процесс. Достоверность исследования обеспечивается адекватностью выбранной методологии поставленным задачам, наличием логических аргументов и доказательств, подтверждением теоретических положений фактическими данными с привлечением статистических материалов.

Научная новизна исследования заключается в развитии методологии гармонизации налоговых отношений в направлении совершенствования системы разграничения налоговых полномочий публично-правовых образований путем усиления налоговой конкуренции и формирования института финансовой эквализации.

В частности, разработаны:

- теоретические положения о закономерностях развития налоговых отношений, основанные на исследовании справедливости налоговых отношений, выявлении их институциональных признаков;
- теоретические и методологические основы налоговой конкуренции как институциональной нормы налоговых отношений, позволяющей обосновать теоретические предпосылки реализации налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления в федеративном государстве;
- методология гармонизации налоговых отношений в федеративном государстве, нацеленная на обеспечение паритета интересов различных уровней власти, возникающих в процессе разграничения налоговых полномочий и налоговой ответственности, для сохранения устойчивости (единства и целостности) федеративной системы, а также на взаимное согласование интересов экономических агентов и представителей государственной и муниципальной власти, реализуемое через налогообложение экономических агентов;
- концепция развития налогового федерализма, позволяющая выявить практические проблемы и обосновать теоретические предпосылки реализации принципа федерализма в налоговой системе Российской Федерации с учетом зарубежного опыта;
- научное обоснование значимости налоговых методов формирования бюджетов территорий, по сравнению с трансфертными, и практические предложения по расширению налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления;
- теоретическое обоснование развития механизма обеспечения налоговой конкурентоспособности регионов и определение условий его практической реализации;
- модель разграничения налогов между уровнями бюджетов, а также распределения полномочий субъектов власти по управлению элементами налогообложения, необходимая для выравнивания предельной полезности дохода на межрегиональном уровне;
- предложения по реализации институциональных эффектов гармонизации налоговых отношений для экономики Российской Федерации путем расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления и совершенствования характера взаимоотношений налогоплательщиков и государства в лице публично-правовых образований в ходе мобилизации налогов в их бюджеты;

– методология и методика финансовой эквализации, направленная на выравнивание доходной базы бюджетов территорий через распределение налоговой базы.

В работе получены следующие **результаты, определяющие научную новизну и выносимые на защиту:**

1. Выявлены закономерности развития налоговых отношений в федеративном государстве и обоснованы преимущества применения модели институционализма для их исследования. Исходя из этого, уточнены понятия «налог», «налоговые отношения», «налоговая конкуренция» и выявлены их институциональные признаки, предложены дефиниции «справедливость налоговых отношений», «налоговая конкурентоспособность».

2. Разработаны теоретические и методологические основы налоговой конкуренции как институциональной нормы налоговых отношений, обоснованы её виды и субъекты, цель, значение и условия развития, осуществлено теоретическое обоснование понятия налоговой конкурентоспособности уровней власти в процессе институциональных преобразований на макроуровне, позволяющее получать прогнозные оценки возможного вектора развития федеративных отношений в России вследствие расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления. Выявлено, что в России имеются необходимые институциональные условия, позволяющие сохранить устойчивость федеративной системы при усилении налоговой конкуренции.

3. Разработана на основе системного анализа методология гармонизации налоговых отношений, базирующаяся на развитии федерализма, включая цель и принципы гармонизации, предложены способы и средства её реализации: инструменты гармонизации.

4. Предложена научно обоснованная концепция налогового федерализма:

- дана авторская трактовка дефиниции «налоговый федерализм», а именно: показано, что в основу разграничения налоговых полномочий и ответственности носителей власти должна быть положена справедливая политика перераспределения финансовых ресурсов;

- обоснованы его принципы;

- показаны теоретическая и практическая значимость развития налогового федерализма, а также недостаточная проработанность научной основы его реализации в России;

- доказано воздействие налоговой конкуренции на развитие налогового федерализма, обоснована необходимость создания условий для вертикальной налоговой конкуренции между Федерацией и её субъектами за формирование «правил игры».

5. Научно обоснованы и предложены меры, позволяющие находить баланс налоговых интересов публично-правовых образований в России с тем, чтобы обеспечить справедливое перераспределение финансовых ресурсов; уточнена формулировка теоремы Коуза об оптимальном распределении полномочий применительно к разграничению налоговых полномочий между уровнями власти.

6. Доказано, что принятый порядок формирования налоговых доходов бюджетов субъектов РФ не обеспечивает условий для расширения налоговой автономии региональных органов власти. Уточнена применяющаяся в зарубежной практике методика расчета степени налоговой независимости субфедеральных властей, необходимая для оценки уровня их налоговой автономии в части состава учитываемых при расчете налогов. Обосновано, что формирование доходов бюджетов территорий преимущественно за

счет налоговых источников более рационально, чем за счет дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности.

7. Выявлены и систематизированы факторы, определяющие налоговую конкурентоспособность территорий в условиях гармонизации налоговых интересов различных уровней власти.

8. Дополнены критерии разграничения налоговых полномочий и разделения налогов между уровнями власти. Предложена модель распределения: полномочий субъектов власти по установлению налогов, а также налоговых поступлений по уровням бюджетов, нацеленная на создание необходимых стимулов для решения вопросов обеспеченности собственной финансовой базы субфедеральными органами власти и органами местного самоуправления и условий для контроля налогоплательщиками расходования налоговых поступлений.

9. На примере особых экономических зон доказано, что в процессе институциональных преобразований на мезоуровне, нацеленных на формирование «точек роста» на специально выделенных территориях, в том числе путем создания благоприятного налогового климата, дальнейшее реформирование развития ОЭЗ следует проводить в направлении создания технологии противодействия недобросовестной налоговой конкуренции между отдельными регионами.

10. Доказано, что принятый механизм финансового выравнивания через распределение налоговых доходов, концентрируемых в федеральном бюджете, не обеспечивает условий для расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления.

11. Выявлено, что коллизии в законодательстве являются основной причиной возникновения налоговых рисков не только налогоплательщиков, но и государства. Предложены меры по реализации программы снижения налоговых рисков. В целях укрепления доходной базы бюджетов публично-правовых образований разработаны с учетом зарубежного опыта предложения по развитию налогового администрирования, нацеленного на снижение налоговых рисков путем применения процедуры фискального рескрипта, внедрения риск-менеджмента, устранения противоречий между федеральными и субфедеральными, между федеральными и муниципальными нормативными правовыми актами.

12. Предложены меры, направленные на повышение финансовой самостоятельности и ответственности региональных органов власти и органов местного самоуправления за результаты своей социально-экономической и финансовой политики перед налогоплательщиками путем расширения их налоговых полномочий по установлению региональных и местных налогов.

13. Для обеспечения справедливости перераспределения финансовых ресурсов между уровнями управления предложено ввести в научный оборот понятие «финансовой эквализации», означающей взаимодействие публично-правовых образований в области реализации их налоговых полномочий, позволяющей сглаживать уровень экономического неравенства субъектов федерации через распределение налоговой базы. В триаде «функции-полномочия-ресурсы» эквализация затрагивает разграничение налоговых полномочий и распределение налоговой базы, а финансовое выравнивание – перерас-

пределение ресурсов. В целях гармонизации налоговых интересов различных уровней власти в Российской Федерации предложено сформировать институт финансовой эквализации, обоснованы методология и методика финансовой эквализации.

Теоретическая значимость работы заключается в развитии теоретических и методологических основ и методических подходов к гармонизации налоговых отношений в федеративном государстве, нацеленной на обеспечение справедливого перераспределения финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ. Теоретические положения диссертации о развитии налогового федерализма могут быть положены в основу дальнейших исследований в области совершенствования системы разграничения налоговых полномочий публично-правовых образований и разделения налогов между уровнями бюджетов. Реализованное в диссертации концептуальное осмысление теоретических и методологических основ налоговой конкуренции позволяет обеспечить научную базу для формирования налоговой политики, опирающейся на согласование позиций федерального центра, субъектов федерации, муниципальных образований при создании благоприятного налогового климата на определенной территории.

Практическая значимость исследования заключается в ориентации на широкое использование положений диссертации при разработке мер по повышению роли налогов в развитии и укреплении федеративных отношений. В диссертации поставлен и решен комплекс задач, имеющих важное народнохозяйственное значение для экономики Российской Федерации. В частности, обоснована целесообразность: расширения налоговой автономии регионов, повышения уровня финансового обеспечения полномочий органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления за счет налоговых доходов, разработки механизма компенсации выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов в связи с предусмотренными федеральным законодательством налоговыми льготами и изъятиями, сформулированных в Бюджетных посланиях Президента РФ Федеральному Собранию от 25.05.2009 г. «О бюджетной политике в 2010-2012 годах», от 29.06.2010 г. «О бюджетной политике в 2011-2013 годах».

Практическое значение имеют следующие основные положения работы:

1. Рассчитан индекс Джини по данным об исполнении консолидированных бюджетов субъектов РФ за 2008 и 2009 гг., позволяющий на мезоуровне оценить степень неравномерности распределения налоговых доходов в расчете на душу населения.
2. Даны рекомендации по отнесению налогов к соответствующим уровням бюджетной системы, позволяющие уменьшить неравномерность распределения налоговых доходов между бюджетами субъектов РФ.
3. С учетом международного опыта и отечественной практики функционирования ОЭЗ, разработаны рекомендации по совершенствованию законодательства в области предоставления налоговых льгот резидентам ОЭЗ, в том числе обоснованы предложения, направленные на устранение коллизий между федеральными, региональными и муниципальными нормативными правовыми актами.
4. Разработаны предложения по формированию системы деятельности государства по созданию условий для реализации программы снижения налоговых рисков государства

и предложены меры по совершенствованию налогового администрирования путем внедрения концепции риск-менеджмента в деятельность налоговых органов.

5. Предложен механизм компенсации бюджетам территорий выпадающих налоговых доходов в связи с преимуществами, установленными федеральным законодательством по транспортному налогу, налогу на имущество организаций, земельному налогу, позволяющий увеличить доходную базу бюджетов территорий за счет средств федерального бюджета.

Предложенные в диссертации разработки могут быть использованы Комитетом по бюджету и налогам Государственной Думы и Комитетом по бюджету Совета Федерации Федерального Собрания РФ при оценке основных направлений налоговой политики и подготовке заключений на законодательные инициативы по изменению и дополнению норм Налогового кодекса РФ о разграничении полномочий уровней власти по установлению налогов, а также норм Бюджетного кодекса РФ о предоставлении субсидий бюджетам субъектов Российской Федерации на компенсацию выпадающих налоговых доходов; Министерством финансов РФ при подготовке аналитических материалов и методических рекомендаций налоговым органам по применению ряда статей Налогового кодекса РФ.

Апробация и внедрение результатов исследования. Диссертация выполнена в соответствии с планом научно-исследовательских работ ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», проводимых по комплексной теме «Пути развития финансово-экономического сектора России». На основе результатов диссертационного исследования были подготовлены теоретические и практические материалы, которые использовались при разработке научно-исследовательских тем, выполненных временными творческими коллективами в рамках гранта Российского гуманитарного научного фонда «Налоговое регулирование в условиях экономической интеграции (Россия/Беларусь)» (2000-2001гг.); по заказу Минобразования РФ «Налоги и воспроизводственный процесс: современная ситуация и направления развития» (2001г.); Аппарата Правительства РФ «Современные проблемы налогообложения природопользования: теоретические и практические аспекты» (2004г.) и «Совершенствование налогообложения малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (2005г.); Государственного НИИ Системного анализа Счетной Палаты РФ «Исследование возможностей улучшения налогового администрирования с целью повышения собираемости налогов и недопущения применения противоправных методов в сфере налогообложения» (2005г.); Департамента экономики и финансов Правительства РФ «Пути совершенствования применения налога на добавленную стоимость и их влияние на развитие экономики» (2006г.), ФГУП «Государственный научно-исследовательский институт развития налоговой системы» «Определение налоговой базы налога на добавленную стоимость, момента возникновения налоговой базы, налоговых вычетов и ведения учета сумм налога по приобретенному имуществу в сфере капитального строительства» (2006г.), Федеральной налоговой службы РФ «Исследование международной практики и разработка рекомендаций по повышению эффективности налогового регулирования в свободных экономических зонах» (2007г.), Департамента долгосрочного финансового планирования Министерства финансов РФ «Повышение роли государственной финан-

совой политики в стимулировании экономического роста, решении социальных проблем и повышении эффективности бюджетных расходов» (2009г.).

Результаты исследования в части повышения эффективности налогового регулирования деятельности резидентов особых экономических зон были представлены на стенде «Налоговые льготы как фактор инновационного роста российской экономики» на VIII Всероссийской выставке НТТМ, проходившей 25–28 июня 2008г. в ВВЦ в Москве.

С 2000 по 2010 гг. теоретические, методологические и практические результаты исследования докладывались и получили одобрение на девяти международных конференциях и двух международных симпозиумах, на двух всероссийских конференциях, одном всероссийском симпозиуме, одном российском конгрессе и трёх «круглых столах» в городах: Москва, Екатеринбург, Казань, Минск (Республика Беларусь), Талдыкорган (Республика Казахстан), Харьков (Украина).

Материалы диссертации использовались в практической деятельности Комитета по бюджету Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации при подготовке Заключений Комитета по проектам Федеральных законов № 471279-4 (о положениях, согласно которым при установлении налоговых льгот по региональным и местным налогам потери доходной части субъектов и местных бюджетов в полном объеме компенсируются из федерального бюджета) и № 94088-5(в части совершенствования механизма создания и функционирования особых экономических зон); в деятельности Территориального управления Федерального агентства по управлению особыми экономическими зонами по Томской области при подготовке предложений по совершенствованию законодательства, регулирующего деятельность особых экономических зон. Результаты диссертации используются Министерством финансов Республики Татарстан и Управлением прогнозирования Министерства финансов Удмуртской Республики при планировании налоговых поступлений и анализе зависимости бюджетной обеспеченности от показателей налоговых потенциалов основных бюджетобразующих налогов; Аналитическим управлением Федеральной налоговой службы России при оценке адекватности поступлений администрируемых Службой доходов основным показателям социально-экономического развития Российской Федерации и её субъектов. Обоснованная в диссертации концепция риск-менеджмента внедрена в практику работы налоговых инспекций в г. Нижний Новгород для управления налоговыми рисками при выявлении причин низкой налоговой дисциплины ряда налогоплательщиков, а также при определении приоритетов деятельности и планировании мер по совершенствованию налогового контроля. Отмеченное подтверждено соответствующими справками о внедрении.

Положения диссертации о мерах, направленных на совершенствование налогового администрирования в части снижения налоговых рисков, используются при реализации дополнительных образовательных программ подготовки управленческих кадров для органов государственной власти, а именно: в группах повышения квалификации руководящих работников и специалистов налоговых органов Федеральной налоговой службы Российской Федерации в рамках выполнения Государственного контракта на повышение квалификации федеральных государственных гражданских служащих ФНС РФ в 2006-2009 гг., а также при подготовке и издании учебно-методических материалов для слушателей Высшей школы государственного управления Финансового университета.

Положения теоретической части исследования об инструментах гармонизации налоговых отношений, о развитии налогового федерализма, налоговой конкуренции используются кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета в учебном процессе при подготовке учебно-методических материалов, чтении лекций и проведении семинарских занятий по дисциплинам: «Теория и история налогообложения», «Специальные налоговые режимы и особые экономические зоны», «Налоги и налогообложение», «Налоговая система и налогообложение».

Публикации. Основные положения диссертации опубликованы в 56 научных работах объемом 96,81 п.л. (в т.ч. авторский объем – 84,83 п.л.), из них в 8 монографиях (в т.ч. 4 – авторские) общим объемом 71,33 п.л. (в т.ч. авторский объем – 60,15 п.л.) и 16 научных статьях общим объемом 8,7 п.л. (в т.ч. 15 авторских, объемом 8,4 п.л.) в журналах и изданиях, определенных ВАК, а также в 7 зарубежных научных статьях общим объемом 4,66 п.л. (весь объем – авторский).

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, пяти глав, 16 параграфов, заключения, библиографического списка литературы и приложений. Исследование включает 385 страниц текста, 28 рисунков, 26 таблиц, список литературы из 490 наименований, 16 приложений (см. табл. 1).

Таблица 1.

Структура диссертации

Наименование глав	Наименование параграфов	Количество		
		Табл.	Рис.	Прил.
Введение				
Глава 1. Эволюция налоговых отношений в федеративном государстве	1.1. Закономерности развития налоговых отношений в контексте налоговых теорий			1
	1.2. Рассмотрение справедливости налоговых отношений в федеративном государстве с позиций институциональной экономики			
	1.3. Налоговая конкуренция как институциональная норма налоговых отношений			1
Глава 2. Методология гармонизации налоговых отношений, базирующаяся на развитии налогового федерализма	2.1. Содержание системы гармонизации налоговых отношений и её инструменты в условиях федерализма		1	3
	2.2. Дискуссионные вопросы налогового федерализма			
	2.3. Развитие налогового федерализма в условиях налоговой конкуренции			
	2.4. Зарубежный опыт выравнивания различий в уровне экономического развития субъектов федерации посредством налогов			1

Таблица 1 (окончание).

Наименование глав	Наименование параграфов	Количество		
		Табл.	Рис.	Прил.
Глава 3. Нахождение баланса налоговых интересов уровней власти в России для обеспечения справедливого перераспределения финансовых ресурсов	3.1. Анализ системы разграничения налоговых полномочий между публично-правовыми образованиями	1	1	
	3.2. Роль налогов в формировании доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и создании условий для развития налогового федерализма	3	4	2
	3.3. Роль налогов в формировании доходов местных бюджетов	6		1
Глава 4. Повышение налоговой конкурентоспособности регионов как условие для гармонизации налоговых отношений	4.1. Налоговая составляющая факторов, влияющих на конкурентные преимущества регионов России			1
	4.2. Разграничение налоговых полномочий и разделение налогов между бюджетами соответствующих уровней власти	3		3
	4.3. Налоговое стимулирование формирования «точек роста» на специально выделенных территориях Российской Федерации	1		
Глава 5. Предложения по реализации институциональных эффектов концепции гармонизации налоговых отношений в экономике Российской Федерации	5.1. Выявление и обоснование институциональных условий для гармонизации налоговых отношений в России и за рубежом		4	1
	5.2. Совершенствование взаимоотношений налогоплательщиков и субъектов публично-правовых образований		1	2
	5.3. Обоснование возможностей расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления	1	2	
Заключение				
Список литературы				
Приложения			16	

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В диссертации проанализированы и решены пять групп важнейших проблем, объединенных целью и задачами исследования:

1. На основе комплексного исследования эволюции налоговых теорий выявлены устойчивые тенденции и закономерности развития налоговых отношений в федеративном государстве.

Сравнение моделей неоклассики и кейнсианства с моделью институциональной экономики показало преимущества последней, поскольку она позволяет учитывать значимость такого фактора, как энтропия в поведении деловых партнеров, в результате степень объективности оценки экономической реальности при помощи институциональных моделей возрастает.

В диссертации на основе осмысления теоретических взглядов видных отечественных и зарубежных ученых разработана новая концептуальная трактовка, актуализирующая содержание понятия «налог». Её идейная основа сформирована на представлении о том, что налог – это объективная экономико-правовая категория и институциональная форма управления экономическими отношениями, возникающими между публично-правовыми образованиями и экономическими субъектами при аккумулировании источников общественных благ на основе принципов обязательности и индивидуальной безвозмездности.

С учетом этого, налоговые отношения представляют собой систему финансовых отношений, складывающихся между государством (в лице публично-правовых образований) и экономическими агентами при перераспределении налоговыми методами вновь созданной и приращенной стоимости в денежной форме с целью создания общественных благ. Созданные обществом ресурсы концентрируются в централизованных фондах и используются государством для выполнения им своих функций. Субъектами этих отношений выступают публично-правовые образования и налогоплательщики. Объект этих отношений – налоговая база³, закрепляемая в соответствии с установленными в законодательном порядке налоговыми полномочиями и ответственностью за органами государственной власти и местного самоуправления, необходимая для выполнения ими своих функций и удовлетворения общественных потребностей.

В узком смысле под налоговыми отношениями подразумеваются отношения, складывающиеся в результате взаимодействия экономических агентов и государства по поводу установления и взимания налогов и сборов, то есть речь идет о системе налогообложения. *В широком смысле* речь идет об отношениях, складывающихся между экономическими агентами и представителями государственной и муниципальной власти по поводу мобилизации налоговых доходов в бюджеты соответствующих публично-правовых образований.

Можно выделить следующие институциональные признаки налоговых отношений: во-первых, по вертикали уровни власти взаимодействуют между собой по поводу установления общих принципов налогообложения, определения перечня налогов и сборов,

³ О структуре налоговой базы субъекта РФ см.: Постановление Правительства Российской Федерации от 22.11.2004 г. № 670 «О распределении дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации» (в ред. от 03.11.2007 г. № 745, 02.11.2009 г. № 885). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

разграничения налоговых полномочий и ответственности, определения состава и структуры налоговых доходов бюджетов, отнесения налогов к определенному уровню бюджета и др.; во-вторых, по горизонтали территориальные власти взаимодействуют между собой по поводу межтерриториального экспорта-импорта налоговой базы. Эти признаки являются институциональными в силу того, что правила взаимодействия субъектов налоговых отношений закреплены в нормативно-правовых актах (к примеру, в России – в ст. 72 Конституции РФ, ст. 12 Налогового кодекса РФ и некоторых статьях его второй части и др.), отличаются четкой структурой, сведены в единую систему и соблюдаются благодаря правильно функционирующему механизму реализации законов и других нормативных актов.

Побудительным мотивом государства при реализации своих властных полномочий должно стать достижение справедливости при перераспределении финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ. *Критериями справедливости налоговых отношений* являются *честность* (государство использует утилитарный подход для ненасильственного согласования разнонаправленных интересов при распределении налоговой базы, стремясь к поддержанию порядка и стабильности с помощью баланса интересов) и *ответственность* (государство ответственно перед налогоплательщиками за результаты своей социально-экономической деятельности). В федеративном государстве эта ответственность носит полицентрический характер: каждое публично-правовое образование ответственно за качество предоставляемых общественных благ на своей территории. Более того, способом взаимодействия публично-правовых образований является налоговая конкуренция, которая подразумевает формирование «правил игры» за расширение контроля публично-правовых образований над частью налоговой базы, создаваемой на определенной территории, а также за привлечение налогоплательщиков на свою территорию.

Субъектами налоговой конкуренции выступают публично-правовые образования. Как способ взаимодействия центра с субъектами федерации и муниципальными образованиями (в случае вертикальной налоговой конкуренции), территорий между собой (при горизонтальной налоговой конкуренции), нацеленный на реализацию налоговой политики государства на федеральном, региональном и местном уровнях управления в области распределения налоговой базы, она является элементом институциональной структуры национальной экономики, её развитие способствует расширению налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления.

Обосновано, что налоговая конкуренция является институциональной нормой налоговых отношений, поскольку, во-первых, *характеризуется значительными особенностями*, а именно, способствует: повышению ответственности региональных органов власти и органов местного самоуправления перед своими налогоплательщиками за качество предоставляемых ими общественных благ, тем самым препятствуя формированию у них иждивенческих (патерналистских) настроений; формированию благоприятного налогового климата на определенной территории для инвесторов-налогоплательщиков и созданию новых производств и рабочих мест, путем снижения налоговой нагрузки в основном за счет предоставления инвестиционного налогового кредита, отсрочки (рассрочки) по уплате налога или сбора; созданию условий для регулирования конкуренции

между региональными правительствами за привлечение мобильных факторов производства и удержание их в своих регионах и формирования интегрированных институциональных режимов, в частности, особых экономических зон; повышению эффективности налогового администрирования за счет создания возможностей для управления налоговыми рисками путем выявления причин низкой налоговой дисциплины ряда налогоплательщиков, а также при определении приоритетов деятельности и планировании мер по совершенствованию налогового контроля. Во-вторых, налоговая конкуренция как институциональная норма *отражает характер макроэкономических отношений*, а именно: отношений между носителями власти по поводу расширения контроля над налоговой базой, формируемой на определённой территории.

Цель развития налоговой конкуренции состоит в том, чтобы за счет расширения налоговых полномочий региональных органов власти и органов местного самоуправления по установлению региональных и местных налогов создать возможности для налогового стимулирования привлечения инвестиций и создания новых производств и рабочих мест, что позволит сформировать новые источники налоговых поступлений в бюджеты территорий.

Условиями для развития налоговой конкуренции являются: соблюдение и защита государством прав налогоплательщиков, обеспечивающих свободу их деятельности в экономической сфере, и, прежде всего, ключевой основы права частной собственности, а также государственная поддержка конкуренции, которая распространяется, в первую очередь, на взаимоотношения между органами власти по поводу формирования бюджетов территорий. В частности, перечень налогов и сборов устанавливается законом и расширению без соответствующего изменения законодательства не подлежит, существует свод законов и правил, регулирующих установление, отмену налогов и изменение их элементов, распределение налогов между различными уровнями бюджетной системы, процедуру налогового администрирования и т.д. Это позволяет централизованно управлять налоговыми отношениями, превращая их в основной инструмент экономической политики государства. Снижение уровня и искажение налоговой конкуренции может происходить под воздействием, прежде всего, таких факторов, как недобросовестная конкуренция, участники которой нарушают принятые на рынке правила и нормы конкуренции, и избыточное и непрофессиональное государственное регулирование.

В работе для обоснования теоретических предпосылок реализации налоговой автономии уровней власти рассмотрены три ведущие теории, относящиеся к теории налоговой конкуренции: неоклассическая модель конкуренции, происходящая от теории олигополистической конкуренции; теория «сортировки по Тибу» (Tiebout sorting) и теория «укрошения Левиафана» (неоинституциональные модели). В федеративном государстве субъекты Федерации, а также органы местного самоуправления обладают достаточно высокой степенью автономии. В связи с этим представляется, что теоретическая основа модели налоговой конкуренции, выстраиваемой в федеративном государстве, в наибольшей степени тяготеет к теории «укрошения Левиафана».

2. Разработана и обоснована методология гармонизации налоговых отношений, базирующаяся на развитии налогового федерализма, призванная обеспечить справедливое перераспределение финансовых ресурсов между уровнями власти.

Проведенное аналитическое исследование проблем справедливого перераспределения финансовых ресурсов привело к необходимости изучения недостаточно проработанной в экономической литературе научной проблеме гармонизации налоговых интересов (стремлений к максимизации прав) различных уровней власти, возникающих в процессе разграничения налоговых полномочий и налоговой ответственности.

Исходной посылкой при анализе послужило допущение, что гармония – это связанность и соразмерность частей целого, следовательно, гармонизация означает укрепление связей. Под гармонизацией налоговых отношений понимается нахождение баланса интересов экономических агентов, представителей государственной и муниципальной власти в процессе перераспределения налоговыми методами вновь созданной и приращенной стоимости. В узком смысле это взаимное согласование интересов экономических агентов и государства, реализуемое через систему налогообложения, с одной стороны, и обеспечение баланса налоговых интересов носителей власти, реализуемое в рамках системы межправительственных отношений, с другой.

Разработанная в диссертации методология гармонизации налоговых отношений базируется на аксиоме, что в федеративном государстве для обеспечения целенаправленного, устойчивого и эффективного развития необходимо принимать во внимание следующую триаду: «функции-полномочия-ресурсы», другими словами, каждый уровень управления должен обеспечивать реализацию своих функций, а для этого он должен быть наделен определенными полномочиями и иметь необходимые и достаточные ресурсы. При этом следует создать условия для взаимного согласования налоговых интересов всех уровней власти. В основу гармонизации должны быть заложены следующие принципы: выработка и реализация управленческих решений, обеспечивающих каждый уровень власти необходимыми и достаточными ресурсами для выполнения возложенных на них функций; согласованная и упорядоченная деятельность публично-правовых образований в сфере налоговых отношений, их кооперация (сотрудничество) и солидарная ответственность, четкое разграничение их налоговых полномочий; взаимное согласование интересов и действий представителей власти по поводу формирования налоговых доходов бюджетов; соблюдение прав налогоплательщиков и выполнения ими своих обязанностей в ходе мобилизации налоговых доходов в бюджеты соответствующих публично-правовых образований.

Системный анализ показал, что в рамках федеративной (полицентрической) системы размеры независимости регионов определяются соотношением центростремительной (интегративной) силы и центробежных тенденций (приводящих к усилению флуктуаций, угрожающих устойчивости системы). При этом равновесие системы обеспечивается как за счет укрепления «вертикальных» связей, так и усиления коммуникации между субъектами Федерации, возникновению «обратной связи». Для сохранения устойчивости (единства и целостности) федеративной системы необходимо учитывать эти флуктуации и создавать механизмы ослабления флуктуаций, нарушающих симметрию системы: инструменты гармонизации федеративной системы. При этом налоговая конкуренция как инструмент гармонизации будет оказывать усиливающее воздействие на федеративную систему и создавать положительную обратную связь, выступая системообразующим и интегрирующим процессом.

С другой стороны, компенсируя степень экономического неравенства регионов через механизм финансового выравнивания уровня развития неоднородных по экономическому благосостоянию субъектов федерации можно сохранить их конституционную автономию и, таким образом, создавать отрицательную обратную связь. В качестве другого инструмента гармонизации предложено использовать финансовую эквализацию, которая означает взаимодействие публично-правовых образований в области реализации их налоговых полномочий: через закрепление налоговой базы за определенным уровнем власти (например, среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налога на имущество организаций – за субъектами федерации); через разделение налоговых доходов (например, сумма поступлений по налогу на прибыль организаций разграничивается между бюджетом федерации и бюджетом субъекта федерации, сумма поступлений по налогу на доходы физических лиц разграничивается между бюджетами субъектов РФ и местными бюджетами и т.д.); через «параллельное использование налоговых баз», когда федерация и субъект федерации независимо друг от друга могут вводить свой налог на одну и ту же базу (в Канаде он доминирует⁴, однако такой вид взаимодействия в российских условиях представляется нам неприемлемым в силу сложившихся особенностей федеративной системы).

Целью гармонизации налоговых отношений является обеспечение справедливого перераспределения финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ, а её инструментами выступают налоговая конкуренция и финансовая эквализация.

В работе на основе зарубежного опыта проанализированы научные концепции о взаимосвязи налоговой конкуренции и финансовой эквализации, в особенности, проблемы эффективности отчислений при предоставлении локальных общественных благ и, соответственно, эффективности налогообложения, воздействующего на пространственные экстерналии.

Из теории управления большими многоуровневыми системами известно, что жесткая централизация всех функций и ресурсов на верхнем уровне в конечном счете не улучшает, а ухудшает качество и эффективность всей многоуровневой системы, поскольку лишает нижние эшелоны инициативы и самостоятельности. В работе доказано, что с позиции управления бюджетными ресурсами на первом плане должны стоять задачи разграничения налоговых полномочий, поэтому в целях гармонизации налоговых отношений в федеративном государстве следует акцентировать внимание на сочетании в соответствии с действующей Конституцией РФ налоговых интересов Российской Федерации и её субъектов. Решать эти проблемы целесообразно через развитие налогового федерализма.

В диссертации формируется концепция развития налогового федерализма, терминологическое определение которого в настоящее время является дискуссионным⁵, а научная основа реализации модели налогового федерализма в России проработана недоста-

⁴ Лыкова Л.Н. Налоговая система федеративного государства: опыт Канады. М.: Ин-т экономики РАН, 2002. С. 5-15.

⁵ В отечественной литературе авторы используют термины: «фискальный» федерализм (Галицкая С.В., Горский И.В.), «финансово-бюджетный» федерализм (Поляк Г.Б.), «бюджетный» федерализм (Добрынин Н.М., Лыкова Л.Н., Пансков В.Г., Ревенко С.С., Родионова В.М., Сабитова Н.М.), «налогово-бюджетный» федерализм (Аронов Д., Садков В., Юткина Т.Ф.), «финансовый» федерализм (Немкина О.И.), «налоговый» федерализм (Майбуров И.А., Татаркин Д.А.).

точно. В частности, выявлено, что пополнение бюджетов нижестоящих уровней власти ставится в зависимость не от формируемой на определенной территории налоговой базы, а от величины безвозмездных поступлений из вышестоящего бюджета. В результате снижаются стимулы к укреплению доходной базы бюджетов территорий за счет налогов и на местах порождаются иждивенческие патерналистские настроения, и в этом, видимо, кроется причина неразвитости российской модели федерализма. Решение задачи расширения налоговой базы как источника пополнения региональных и местных бюджетов невозможно без соответствующего расширения налоговых полномочий региональных органов власти и органов местного самоуправления. А это уже делает возможной постановку вопроса о взаимных обязательствах, возникающих между налогоплательщиком и публично-правовым образованием, в распоряжение которого поступает соответствующий налог. Тогда на первый план выходят задачи обеспечения подотчетности и повышения ответственности органов власти перед своими налогоплательщиками за результаты своей экономической деятельности на подведомственной им территории. В свою очередь, это предполагает соблюдение экономическими агентами налогового законодательства в части своевременной и полной уплаты всех налогов.

В работе дается авторская трактовка налогового федерализма, под которым понимается законодательно закреплённая система разграничения налоговых полномочий и ответственности между уровнями власти в федеративном государстве по распоряжению формируемой на своей территории налоговой базой в соответствии с вверенными им функциями. Налоговый федерализм предполагает организацию движения налоговых платежей по соответствующим иерархическим уровням на принципах справедливости для обеспечения рациональной политики перераспределения финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ. В диссертации сделан вывод о том, что развитие налогового федерализма способствует достижению гармонизации налоговых интересов уровней власти.

В исследовании важным направлением было углубление содержательного аспекта обозначенной концепции, развитие основных положений которой позволяет определить принципы, которые должны быть заложены в основу налогового федерализма:

1. Конституционное закрепление развернутой характеристики финансовой системы, основных принципов налогообложения и видов налогов, которые государство вправе использовать в качестве своего финансового ресурса.
2. Разграничение прав, обязанности и ответственности при формировании и исполнении бюджетов между федеральным центром и субъектами Федерации на основе субсидиарности, суть которого состоит в распределении функций между уровнями власти таким образом, что в ведение верхних эшелонов власти включаются только те функции (и полномочия), которые они могут выполнить лучше, чем нижние эшелоны.
3. Законодательная регламентация налоговых полномочий уровней управления. Закрепление за каждым уровнем управления собственных налогов, а также закрепление их права на изменение отдельных элементов налогообложения по собственным налогам.
4. Конституционная гарантия финансовой самостоятельности субъектов федерации и местного самоуправления и обеспеченности ресурсной базой, адекватной их полномочиям.

5. Распределение налоговой базы между уровнями власти для сглаживания дисбалансов их бюджетов на основе законодательно закрепленного института финансовой эквализации.

6. Автономизация, предполагающая оптимальное сочетание централизации и самостоятельности нижерасположенных эшелонов (децентрализация) путем наделения различных уровней власти собственными доходными источниками, налоговыми полномочиями и ответственностью.

При гармонизации следует учитывать не только федеративный характер российской государственности, но и наличие системы местного самоуправления. Местные налоги являются не только гарантией финансовой самостоятельности местного самоуправления, но и играют все более заметную роль в формировании общей системы эластичных налогов, обеспечивающей интересы как Российской Федерации, так и входящих в нее субъектов. Это означает, что само понятие «налоговый федерализм» должно учитывать не два, а три уровня налоговой системы и исходить из оптимального сочетания налоговых интересов каждого уровня.

Разработанная в диссертации концепция развития налогового федерализма позволяет решить задачу «...расширения финансовой самостоятельности субъектов Российской Федерации и муниципалитетов, возможностей их влияния на укрепление доходной базы региональных и местных бюджетов», сформулированную в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию от 29.06.2010 г. «О бюджетной политике в 2011 - 2013 годах».

В диссертации показано, что в зависимости от степени развитости налоговой конкуренции следует различать две модели налогового федерализма: налоговый федерализм, препятствующий рынку⁶ (неконкурентный), и налоговый федерализм, сохраняющий рынок (так называемый конкурентный налоговый федерализм), характерный для демократического государства.

В диссертации обосновано, что модель налогового федерализма, выстраиваемая в современной России, в наибольшей степени тяготеет к такой разновидности конкурентного федерализма, как кооперативный (переговорный) федерализм, являющийся переходной моделью федерализма (от неконкурентного к конкурентному). С одной стороны, налицо достаточно жесткая система иерархии в установлении налоговых полномочий различных уровней управления, широко разветвленная система межбюджетных трансфертов, незначительное количество региональных и местных налогов. С другой стороны, имеет место разделение расходных полномочий соответствующих уровней управления, подкрепление полномочий вышестоящих уровней, передаваемых на нижестоящие уровни власти, соответствующими субвенциями из федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ, наличие отрицательных трансфертов, а также горизонтальных трансфертов между местными бюджетами. Вертикальная налоговая конкуренция в России носит несколько иной характер, чем в западных странах, а именно: характер административной конкуренции за льготы и получение денежных средств из федерального бюджета,

⁶ Определение «федерализм, препятствующий рынку» (market-hampering federalism) было введено Е.В. Журавской. См.: Zhuravskaya E.V. Incentives to provide local public goods: fiscal federalism, Russian style // Journal of Public Economics. 2000. No 76. P. 339. URL: <http://www.cefir.ru/ezhuravskaya/research/ZhuravskayaPubEc2000.pdf> (дата обращения: 25.03.2005).

распределение которых тесно связано с политическими факторами. Тем не менее, проведенное исследование показало наличие объективных предпосылок для реализации на субфедеральном уровне принципа справедливости за счет усиления вертикальной налоговой конкуренции за формирование «правил игры» (большую независимость и большую долю перераспределяемых доходов).

Доказано, что эффективная реализация налогового федерализма возможна только при условии предоставления региональным органам управления и представительным органам муниципальных образований, выступающим в качестве акторов налоговой конкуренции, более широких налоговых полномочий, большей налоговой самостоятельности. Для того, чтобы такая состязательность не могла беспрепятственно перерасти в политическую и экономическую конфронтацию во взаимоотношениях различных ветвей, уровней и органов государственной и муниципальной власти, необходимо конституционно и законодательно установить систему сдержек и противовесов в виде закреплённого на уровне Конституции института финансовой эквализации, как это сделано в таких странах, как ФРГ, Канада и др.

3. Научно обоснованы и предложены меры, позволяющие находить баланс налоговых интересов всех уровней власти с тем, чтобы обеспечить справедливое перераспределение финансовых ресурсов.

В работе показано, что противоречия между центром и регионами служат, с одной стороны, своего рода «пружинами роста», выступая в то же время и фактором торможения. Оптимальное распределение полномочий в институциональной теории описывается теоремой Коуза. Применительно к распределению налоговых полномочий между уровнями власти будет верно следующее утверждение: даже если на первом этапе перераспределения ресурсов право владения получила администрация региона, в конечном счете право собственности получит самый заинтересованный и эффективный собственник. Исходя из этого, нельзя допускать фрагментарность и неравномерность доходной базы местных бюджетов, не соответствующей территориальному распределению потребностей в бюджетных услугах, иначе это приведет к неравномерности распределения налоговой нагрузки между территориями и, как следствие, ослабит конкурентные позиции отдельных территорий. На уровне региона из-за единства социального пространства распределение налоговой базы будет более равномерным, нежели на небольших территориях.

В работе показано, что взаимодействие между федеральным центром и субъектами Федерации не приобрело характер отношений равноправных контрагентов. Налицо – преобладание жесткой вертикальной субординации, а не горизонтальные взаимодействия, как того требуют принципы федерализма, и как результат – высокий уровень централизации ответственности за финансирование расходов. Тенденция к централизации доходов и полномочий по принятию решений ведет к снижению бюджетной и налоговой автономии регионов (см. табл. 2⁷):

⁷ Рассчитано по данным сайта Федерального казначейства РФ <http://www.roskazna.ru/reports> и сайта <http://www.budgetrf.ru/publications/statistics/>

Таблица 2

Соотношение доходов и расходов федерального бюджета (в числителе) и консолидированных бюджетов субъектов РФ (в знаменателе), %

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Доходы	44/56	48/52	52/48	55/45	58/42	57/43	59/41	63/37	62/38	62/38	65/35	61/39
Расходы	* ⁸	*	*	*	55/45	54/46	53/47	54/46	53/47	56/44	55/45	61/39
Нал. доходы	45/55	51/49	57/43	62/38	65/35	64/36	64/36	59/41	53/47	56/44	54/46	51/49

Это подтверждает выдвинутый в диссертации тезис о формировании патерналистской модели перераспределения финансовых ресурсов, базирующейся на убеждении в том, что государство, правительство обязаны заботиться о гражданах, обеспечивать удовлетворение их потребностей за государственный счет, принимать на себя все заботы о благоденствии граждан и способствующей формированию иждивенческих настроений у региональных органов власти и органов местного самоуправления.

Действующий механизм концентрации средств в соответствующих бюджетных фондах характеризуется преобладанием налогов, поступающих в федеральный бюджет. Федеральные налоги и сборы играют более весомую роль в формировании не только федерального бюджета (что само собой разумеется), но и бюджетов территорий, нежели региональные и местные налоги. Соотношение федеральных и региональных и местных налогов в доходах бюджетов субъектов Федерации показано в табл. 3.

Таблица 3

Удельный вес налогов в доходах консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, %

Годы	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Федеральные налоги и сборы	57,74	62,22	62,47	61,40	63,52	75,86	80,87
Региональные и местные налоги	10,63	10,74	15,08	16,75	17,81	10,04	15,08
Соотношение федеральных и региональных и местных налогов	84/16	85/15	81/19	79/21	78/22	88/12	84/16

Степень налоговой независимости, рассчитываемый как соотношение суммы налогов, на которые субфедеральные власти могут влиять (определять налоговые ставки налога на прибыль организаций, зачисляемого в бюджеты субъектов РФ, а также ставки, порядок и сроки уплаты налога на имущество организаций, транспортного налога, налога на игорный бизнес, земельного налога и налога на имущество физических лиц, ЕНВД и ЕСХН), к общему количеству налоговых доходов, по данным об исполнении консолидированных бюджетов субъектов РФ в 2008 г. составила 44,87 %; в 2009 г. – 56,67 %. Данный показатель позволяет оценить уровень налоговой автономии субфедеральных и муниципальных органов власти: чем он больше, тем выше этот уровень.

В Российской Федерации наблюдается высокая степень неравномерности распределения налоговых доходов в расчете на душу населения. В частности, индекс Джини, характеризующий равномерность распределения налоговых доходов по регионам России,

⁸ Отсутствуют сводные данные об исполнении консолидированных бюджетов субъектов РФ.

в 2008 г. составил 0,3846, в 2009 г. – 0,4023. Другой показатель, характеризующий равномерность распределения доходов, – отношение подушевых налоговых доходов самого «богатого» субъекта федерации к доходам самого «бедного», составил в 2008 г. 64,83, в 2009 г. – 246,40, а 10 самых «богатых» к 10 самым «бедным» – в 2008 г. – 42,37, в 2009 г. – 17,87. Как видим, разрыв значительный, поэтому существует объективная необходимость в выравнивании доходов бюджетов через механизм межбюджетных трансфертов.

В то же время, анализ показывает, что в России действующая система выравнивания характеризуется жесткой системой иерархии в установлении налоговых полномочий различных уровней управления, небольшим количеством региональных и местных налогов, широко разветвленной системой вертикальных межбюджетных трансфертов и отсутствием горизонтальных межбюджетных трансфертов на региональном уровне.

В диссертации обосновано, что в условиях кризиса из-за сокращения финансовых ресурсов государства необходимы структурные преобразования экономики, позволяющие повысить роль и значение налоговых методов формирования бюджетов территорий, по сравнению с дотациями на выравнивание бюджетной обеспеченности, и показано, что созданы объективные предпосылки для перехода на преимущественно налоговые методы формирования доходов бюджетов субъектов РФ. Повышение роли налоговой составляющей создает почву для осуществления финансовых перераспределений между уровнями власти, основанных на соблюдении принципа налоговой справедливости; способствует реализации принципа единства взимания и использования налоговых доходов, по которому местные налоги на доходы и имущество уплачиваются по месту проживания или осуществления хозяйственной деятельности граждан, предпринимателей, и благодаря которому появляется возможность усиления социальной ответственности налогоплательщиков. Происходит так называемая капитализация налога, когда налогоплательщики выступают как рациональные потребители и при выборе места проживания (осуществления хозяйственной деятельности) сопоставляют выгоды от предоставляемых им на данной территории общественных благ с налоговым бременем. Повышается качество налогового администрирования, усиливается заинтересованность региональных органов власти и органов местного самоуправления в повышении собираемости налогов. Происходит усиление регулирующей функции налогов за счет расширения возможности участия региональных органов власти и представительных органов муниципальных образований в управлении экономическими процессами на подведомственных им территориях, появляются стимулы для оживления инвестиционной активности капитала. Повышается реальность оценки собственной налоговой базы, возрастает интерес к наращиванию налогового потенциала территорий, тем самым создаются препятствия к возникновению иждивенческих настроений в регионах. Нивелируются недостатки: а) единых нормативов отчислений, в частности, их установление без учета специфики местных бюджетов (из-за чего городским округам передаются излишние средства, поскольку их налоговый потенциал значительно выше, а муниципальные районы и поселения испытывают дополнительную потребность в дотациях); б) дополнительных нормативов отчислений от НДС/ФЛ и земельного налога (из-за отсутствия достоверных сведений о налоговой базе в разрезе городских и сельских поселений происходит искажение реальной картины межбюджетного регулирования).

Сравнительный анализ значения налоговых доходов и безвозмездных поступлений при формировании доходов местных бюджетов выявил многообразие различных фондов, образуемых в регионах для выравнивания бюджетной обеспеченности, средства которых предназначены для распределения между муниципальными образованиями. Это напоминает ситуацию с формированием хозрасчетных фондов предприятий во второй половине XX века. Опыт перехода от планово-распределительной экономики к рыночной уже показал преимущества налоговой формы взаимоотношений государства и хозяйствующих субъектов по сравнению с централизованно устанавливаемыми нормативами. Анализ перечня налогов, передаваемых на муниципальный уровень в виде единых нормативов, проделанный по 48 субъектам РФ, показал, что значительное число регионов передали на муниципальный уровень по одному налогу (муниципальным районам – 3 региона, поселениям – 11, городским округам – 5). Всего в муниципальные районы в разных регионах было передано 11 налогов и сборов, а в поселения – 7. При этом среди таких налогов на уровне муниципальных районов наибольшие предпочтения отдаются налогу на добычу полезных ископаемых, налогу на имущество организаций и налогу на прибыль организаций, а на уровне поселений – налогу на доходы физических лиц, единому сельскохозяйственному налогу и земельному налогу.

При значительном межрегиональном экономическом неравенстве в Федерации, которое существует сегодня, актуальной остается концентрация основных финансовых полномочий на федеральном уровне. Особенно в ситуации, когда у субъектов РФ наблюдается не только ресурсное неравенство, но и неравенство инвестиционных потоков и технологического развития.

4. Доказана необходимость повышения налоговой конкурентоспособности регионов и разработаны механизмы её развития как условия для гармонизации налоговых отношений.

Распределение налоговых полномочий между Федерацией и ее субъектами должно ориентироваться на обеспечение зависимости объема производства общественных благ в субъекте РФ не только от решений федерального центра, но и от налоговой политики самих регионов. Одним из направлений решения данной проблемы является расширение налоговых полномочий регионов в области создания стимулов к осуществлению приоритетных социально-экономических преобразований, в частности, благодаря формированию «точек роста».

Конечная цель горизонтальной налоговой конкуренции между территориями состоит в привлечении инвестиций для расширения налоговой базы на конкретной территории. Индикаторами горизонтальной (территориальной) конкуренции внутри одной страны являются региональные различия между предоставляемыми налоговыми преимуществами, особые налоговые режимы на специально выделенных территориях. Анализ показал, что, несмотря на неразвитость института налоговых стимулов на мезоуровне, регионы стремятся к развитию своей *налоговой конкурентоспособности, под которой подразумевается предоставление регионом общественных благ, отвечающих в наибольшей степени интересам налогоплательщиков, более высокого качества с меньшими затратами или более эффективно, чем другие регионы.*

Исходным пунктом при анализе послужило допущение, что субъекты Федерации яв-

являются территория, население, экономика и экология. Следовательно, источниками конкурентных преимуществ регионов служат: природные ресурсы; человеческие ресурсы (трудовые и управленческие); производство, инфраструктура и применяемые технологии; экологическая ситуация.

Для оценки степени развития налоговой конкурентоспособности регионов систематизированы факторы, определяющие их конкурентоспособность, и выявлена их налоговая составляющая:

а) Расширение использования ресурсно-сырьевой базы региона и создание законодательных барьеров на пути частного присвоения нефтяной и газовой ренты, которое позволяет экстенсивно расширить налоговую базу региона без дополнительного увеличения налогового бремени. Выявлено, что из-за неразвитости рентного налогообложения природных ресурсов при добыче из месторождений с относительно лучшими горно-геологическими и экономико-географическими характеристиками, тенденции к централизации налоговых доходов от добычи полезных ископаемых, наличие богатых природных ресурсов не отражается на налоговой конкурентоспособности регионов.

б) Создание условий для развития человеческого капитала, эффективной администрации, в т.ч. налоговой, улучшение состояния регионального налогового законодательства, расширение налоговых полномочий региональных органов власти и органов местного самоуправления, снижение налоговых рисков. Показано, что влияние налогово-бюджетной политики региональных органов власти на количество налоговых поступлений из-за незначительного количества региональных и местных налогов, а также чрезмерной централизации налоговых доходов в федеральном бюджете невелико. Всё это даёт основание полагать, что работа административных органов не оказывает существенного влияния на процесс создания условий для развития добросовестной налоговой конкуренции между региональными властями. В условиях, когда сохраняется высокая (даже по меркам унитарных государств) централизация налогово-бюджетных полномочий на уровне федерации, а на субфедеральном и муниципальном уровнях власти отсутствуют возможности влиять на элементы основных налогов и сборов, основные регулирующие возможности налогов (через налоговые ставки, налоговые льготы) на нижестоящих уровнях управления не используются в полной мере, и это препятствует усилению налоговой конкурентоспособности регионов. В то же время, во избежание нарушения принципа единства налоговой системы необходимо разработать и унифицировать критерии применения налоговых льгот на определенной территории и закрепить их в федеральном законодательстве.

в) Рациональное использование стратегического географического положения, создание условий для развития кластеров и демополизации экономики, поддержка промышленного и сельскохозяйственного производства, малого и среднего бизнеса, развитие высоких технологий. Основным условием для роста налоговых поступлений, как известно, является рост масштабов и объема производства. Рациональное использование экономического потенциала региона для более полного удовлетворения возрастающих потребностей населения является залогом его конкурентоспособности. Развитие стратегических преимуществ региона должно достигаться через постоянно высокую производительность труда и капитала и повышение уровня жизни населения региона. Это будет

способствовать наращиванию налогового потенциала региона.

г) Разработка и внедрение мер, направленных на экологизацию налоговой системы, то есть процесса изменения отдельных элементов налогов таким образом, что налоговая нагрузка переносится с социально полезных видов экономической деятельности на экологически вредные. Современное функционирование общественных институтов происходит в условиях все более ухудшающейся экологической обстановки. Становится очевидным, что дальнейшее развитие общества невозможно без учета фактора экологии в своей деятельности. В частности, государство при выработке налоговой политики может руководствоваться принципом экологичности. Серьезной проблемой экологизации налоговой системы является поиск инструментов, которые позволят найти равновесие между охраной окружающей среды, с одной стороны, и предпринимательской выгодой, с другой. Практически любой налог, взимаемый с организаций, имеет своего рода «экологический потенциал», который при желании может быть «запущен» законодателем путем закрепления соответствующих законоположений. В диссертации предложена универсальная методика расчета процентной надбавки к основной ставке налога (на примере НДС), позволяющая перераспределять налоговую нагрузку в соответствии с причиняемым ущербом природе посредством внесения изменений в механизм налогообложения организаций в виде установления процентных надбавок на материалы и вещества, опасные для окружающей среды, а также внедрить комплекс мер, направленных на поощрение переработки и вторичного использования материалов и сырья.

В работе показано, что для иностранных инвесторов при выборе региона РФ для размещения производства, помимо преимуществ, которые они получают от близости к кластерам, имеют значение и иные конкурентные преимущества региона. Более значимыми являются такие факторы, как поддержка администрации регионального правительства (в т.ч. личные контакты), возможности влияния регионального правительства на федеральный уровень для достижения целей компании, уровень коррупции среди региональных чиновников (надежность регионального правительства), средние цены на земельные участки, доступность средств массовой информации. При этом налоговые стимулы, предоставляемые региональным правительством, стоят на предпоследнем месте: после – только затраты на строительство.

Это свидетельствует о неразвитости института налоговых стимулов, которые регионы могут использовать для привлечения инвесторов. Тем не менее, анализ показал, что регионы стремятся активно использовать налоговые льготы. Формирование автомобильных кластеров в Ульяновской, Самарской, Калужской областях, в Санкт-Петербурге, Удмуртской Республике предполагает предоставление налоговых преимуществ по налогу на прибыль организаций и налогам на имущество, использование новых экономических инструментов налогового стимулирования инвестиционного развития.

Анализ и оценка налоговой составляющей факторов, влияющих на конкурентные преимущества регионов, показали, что **при формировании стратегии налогового федерализма необходимо сделать упор на развитии горизонтальной налоговой конкуренции, расширив права региональных органов власти и органов местного самоуправления в области установления региональных и местных налогов.**

курении, расширив права региональных органов власти и органов местного самоуправления в области установления региональных и местных налогов.

Развитие основных положений концепции повышения роли налогов в развитии и укреплении федеративных отношений потребовало также анализа действующего порядка разделения конкретных видов налогов и доходных источников между бюджетами разных уровней. В работе на основе авторской методики проанализированы налоги Российской Федерации для выявления их привлекательности для бюджетов территорий и оценки правомерности и эффективности отнесения того или иного налога к соответствующим уровням бюджетной системы. В качестве основных критериев разграничения налоговых полномочий и разделения налогов по уровням бюджетной системы предложены: справедливость зачисления налога в тот или иной уровень бюджета; равномерность распределения налоговой базы; «рисковый потенциал» налога; адресность налога (возможность контроля налогоплательщиками расходования налоговых поступлений); возможность экспорта налоговой нагрузки за пределы региона или муниципального образования.

Для выравнивания предельной полезности дохода на межрегиональном уровне необходима следующая модель распределения полномочий субъектов власти по управлению элементами налогообложения, а также распределения налоговых доходов по уровням бюджетов:

- зачисление налога на прибыль организаций (ННП) и налога на доходы физических лиц (НДФЛ) полностью в региональные бюджеты. В частности, по данным об исполнении бюджетов субъектов Российской Федерации за 2008 и 2009 гг., выявлено, что коэффициент вариации, подтверждающий, что отклонения удельных весов от соответствующей средней по всем регионам значительны, составляет по ННП соответственно 1,86 и 0,3038, по НДФЛ – 0,95 и 0,4391. Дисперсия по ННП составляет соответственно 1,21% и 0,69%, по НДФЛ – 0,91% и 0,79%. При этом, чтобы не создавать оффшорные зоны внутри страны и не нарушить единство налогового пространства, полномочия по управлению элементами ННП должны сохраниться за федеральным уровнем власти. Полномочия по НДФЛ могут быть переданы на региональный уровень, это позволит региональным властям проводить самостоятельную социальную политику, поскольку он является налогом на граждан – получателей бюджетных услуг, носящих преимущественно социальный характер,
- полная передача налога, взимаемого при упрощенной системе налогообложения, в регионы при одновременном сохранении возможности его зачисления в государственные внебюджетные фонды,
- наделение муниципальных образований большими налоговыми полномочиями в области установления элементов ЕНВД (налоговых ставок, налоговых льгот),
- полная передача поступлений налога на игорный бизнес на федеральный уровень,
- зачисление налога на имущество организаций (НМО) в местные бюджеты, сохраняя полномочия по управлению элементами налога за региональным уровнем. В частности, по данным об исполнении бюджетов субъектов Российской Федерации за 2008 и 2009 гг., выявлено, что коэффициент вариации по НМО составляет соответственно – 1,0717 и 0,8939. Дисперсия по НМО равна соответственно 0,63% и 0,83%,
- закрепление полномочий в области установления, отмены, изменения элементов на-

лога на имущество физических лиц на местном уровне, поскольку от правильно выстроенного механизма администрирования данного налога зависит успешность исполнения бюджета,

- передача транспортного налога в ведение органов местного самоуправления, поскольку высокая степень адресности данного налога позволит налогоплательщикам установить реальный общественный контроль над состоянием дорог на муниципальном уровне,
- сохранение полномочий по установлению, изменению элементов акциза за федеральной властью и передаче сумм акцизов на автомобили легковые и мотоциклы из федерального бюджета в местные, а сумм акцизов на автомобильный бензин, прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей из бюджетов субъектов РФ в местные бюджеты,
- сохранение централизации доходов от добычи полезных ископаемых на федеральном уровне,
- использование НДС для целей выравнивания доходной базы субфедеральных бюджетов,
- сохранение механизма регулирования платежей за пользование природными ресурсами на федеральном уровне и передачи основного объема поступлений на региональный уровень.

Создание условий для развития территориальной налоговой конкуренции за налогоплательщика будет способствовать решению проблем в области повышения уровня налоговой культуры организаций и физических лиц, качества налогового администрирования, и таким образом стимулировать рост налоговой базы на соответствующих территориях. Возможности усиления территориальной налоговой конкуренции уже встраиваются в механизм обложения ЕНВД, а также налогом, взимаемым при упрощенной системе налогообложения. Тем не менее, анализ показал, что на региональном уровне управления налоговой системой Российской Федерации у соответствующих органов власти возможности налогового регулирования деятельности организаций и предпринимателей невелики.

В работе показано, что институциональные преобразования на мезоуровне не могут преодолеть неравномерность развития в отраслевом, территориальном и воспроизводственном аспектах, поскольку декларируемое при создании ОЭЗ формирование «точек роста» предполагает структурные преобразования на специально выделенных территориях, а не на всей территории России. Анализ развития ОЭЗ показал, что в числе основных инструментов государственного регулирования особых экономических зон в Российской Федерации налоговые и таможенные преференции стоят на третьем месте после государственной поддержки создания инфраструктуры на территориях ОЭЗ и формирования упрощенного режима администрирования.

В работе обосновано, что имеются значительные возможности по развитию и совершенствованию механизма поддержки региональной экономики за счет создания налоговых стимулов для привлечения налогоплательщиков в регионы. Показаны проблемы, возникающие при применении налоговых льгот по налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций, транспортному и земельному налогам. Для гармонии

зации налоговых отношений между публично-правовыми образованиями предложены меры, направленные на снижение налоговых рисков государства и резидентов ОЭЗ, обусловленные расширительным толкованием субфедеральной и муниципальной властями своих налоговых полномочий.

5. Разработаны предложения по реализации институциональных эффектов концепции гармонизации налоговых отношений в экономике Российской Федерации.

Органы государственной власти субъектов Федерации и органы местного самоуправления не обладают достаточными полномочиями для формирования собственной налоговой стратегии с целью расширения налоговой базы, из-за небольшого количества и величины региональных и местных налогов возможности их участия в формировании доходов бюджетов территорий невелики. Это ограничивает участие налогоплательщиков в решении государственных задач, поскольку они не могут оказывать воздействие на качество локальных общественных благ.

В работе показано, что развитие налогового федерализма способствует достижению следующих институциональных эффектов гармонизации налоговых отношений для экономики Российской Федерации:

1. Происходит усиление роли налоговой составляющей в доходах бюджетов территорий, и, как следствие, повышается ответственность представителей власти за качество предоставляемых ими общественных благ.
2. На региональном и местном уровнях появляются стимулы для наращивания формируемой на определенной территории налоговой базы, вследствие чего возрастает финансовая самостоятельность субфедеральных и муниципальных органов власти.
3. Обеспечивается стабильность источников формирования бюджетов территорий за счет расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления, означающей увеличение возможностей их влияния на формируемую на соответствующей территории налоговую базу.
4. Создаются условия для активного участия налогоплательщиков в решении общегосударственных задач за счет усиления их влияния на качество предоставляемых общественных благ, прежде всего, на региональном и местном уровнях.

Для реализации этих институциональных эффектов необходимо создание условий для развития инструментов гармонизации налоговых отношений, а именно: расширение налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления через развитие налоговой конкуренции и финансовой эквализации, а также совершенствование характера взаимоотношений налогоплательщиков и государства в лице публично-правовых образований в ходе мобилизации налогов в их бюджеты.

Выявлено и обосновано, что в России уже имеются необходимые институциональные условия, позволяющие сохранить устойчивость федеративной системы при усилении налоговой конкуренции:

1. Законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации и муниципальных образований вправе вводить только те налоги, которые предусмотрены в Налоговом кодексе РФ, поэтому возврат к прежней практике множественности региональных и местных налогов и сборов исключен.

2. Наличие Федеральной налоговой службы РФ позволяет осуществлять единую систему налогового администрирования и сбора налогов, преимуществом которой является относительное единство методологии определения налоговых баз по региональным и местным налогам на всей территории страны.

3. Единый порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций, зачисляемого не только в федеральный, но и в региональные бюджеты, позволяет сохранить единый подход к налогообложению организаций, находящихся в разных регионах. В законодательстве установлен минимальный размер ставки налога, зачисляемого в региональные бюджеты: 13,5 %. Это служит гарантией того, что регионы не смогут снизить налоговые ставки до минимума и создать внутренние оффшоры.

4. Региональные органы власти имеют законодательно установленную возможность предоставлять инвестиционный налоговый кредит по налогу на прибыль организаций и региональным налогам, что создает предпосылки для привлечения реальных инвестиций, а не только переноса юридического адреса. Можно усилить этот момент, законодательно закрепив в качестве условия предоставления инвестиционного налогового кредита размещение производства в регионе. Это позволит также отсеять спекулятивных налогоплательщиков.

5. В налоговой системе РФ предусмотрен механизм, препятствующий недобросовестной налоговой конкуренции: в законодательном порядке запрещено предоставление индивидуальных налоговых льгот (см. п. 1 ст. 56 Налогового кодекса РФ).

6. Механизм предоставления дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности построен таким образом, что их размер находится в прямой зависимости от индекса налогового потенциала. Если регион будет предоставлять налоговые преимущества спекулятивным налогоплательщикам, то это отрицательно скажется на размере выделяемых ему дотаций. Кроме того, наличие выравнивающих дотаций позволяет предоставлять примерно равный уровень государственных услуг при сопоставимом уровне налогообложения, федеральная власть несет ответственность за обеспечение единых подходов к качеству предоставляемых общественных благ.

На основе анализа механизма выравнивания доходной базы бюджетов территорий выявлено, что региональные бюджеты в наибольшей степени зависят от отчислений ННП и ПДФЛ, а региональные и местные налоги большой роли при пополнении субфедеральных и местных бюджетов не играют. Показано наличие патерналистской модели перераспределения финансовых ресурсов между различными уровнями бюджетной системы, формирующая иждивенческие настроения у субфедеральных властей и препятствующая реализации принципа налоговой справедливости: одни регионы могут экстернализовать свои издержки, связанные с созданием общественных благ, перекладывая их таким образом на другие регионы. Вместо того, чтобы наращивать собственную доходную базу, региональные власти конкурируют между собой за получение безвозмездных отчислений из федерального бюджета, а местные – из бюджета субъекта РФ. В частности, затронутая в диссертации проблема «мягкого бюджета» («Soft-Budget») в России в период кризиса даже усугубилась, а иждивенческие настроения представителей региональных органов власти усилились. Так, в конце 2008 г. в соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 18.12.2008 г. № 1885-р были выделены дотации на под-

держку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов субъектов РФ. Анализ показал, что механизм расчета не был «прозрачным» и не зависел, в частности, от объема налоговых доходов, приходящихся на душу населения в регионе. Несмотря на очевидную необходимость поддержки монопрофильных металлургических регионов Центра и Урала, машиностроительных регионов Центральной России, помощь получили практически все регионы Южного (за исключением Волгоградской обл.), Сибирского (за исключением Новосибирской обл.), Дальневосточного (за исключением Сахалинской обл.) федеральных округов.

Это свидетельствует о том, что принятый порядок финансового выравнивания через механизм распределения налоговых доходов, аккумулируемых в основном в федеральном бюджете, не обеспечивает условий для расширения налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления. Поэтому представляется, что необходимо задействовать и другие механизмы выравнивания, к числу которых следует отнести формирование института финансовой эквализации. В России уже созданы институциональные условия, позволяющие обеспечить равновесие федеративной системы за счет горизонтального перераспределения финансовых ресурсов. К примеру, наиболее богатые субъекты Федерации выделяют финансовые средства на ликвидацию последствий чрезвычайных событий (техногенных катастроф и т.п.) в наиболее пострадавших регионах. Однако данный механизм опирается на административные методы, используя ресурс руководителей более богатых российских регионов.

Равновесие федеративной системы обеспечивается не только за счет укрепления «вертикальных» связей, но и усиления коммуникации между субъектами Федерации. В условиях кризиса децентрализация управления возможна только в тех регионах, где созданы институциональные условия для последующего роста, эти процессы лучшим образом будут реализованы в развитых регионах. В России уже начали работу по созданию условий для горизонтальных взаимодействий между территориями через корректировку механизмов оказания финансовой помощи органам государственной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления⁹. Выявлено, что подходы к решению проблемы горизонтального финансового выравнивания между бюджетами различных регионов не учитывают имеющийся положительный зарубежный опыт федеративных государств.

Разработанная в диссертации концепция гармонизации налоговых отношений предполагает также совершенствование характера взаимоотношений налогоплательщиков и публично-правовых образований по поводу мобилизации доходов в их бюджеты. Для этого следует усилить меры, направленные на совершенствование налогового администрирования в части снижения налоговых рисков. Выявлено, что причиной налоговых рисков публично-правовых образований и налогоплательщиков являются коллизии между федеральными и субфедеральными, а также между федеральными и муниципальными нормативными правовыми актами. Доказано, что устранение противоречий в законодательстве способствует однозначному толкованию отдельных норм, что неизбежно

⁹ См.: Распоряжение Правительства РФ от 08.08.2009 г. № 1123-р «О концепции межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях до 2013 года». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

но ведет к ослаблению налоговых рисков и для публично-правовых образований, и для налогоплательщиков. Их устранение будет способствовать гармонизации налоговых отношений между государством и налогоплательщиками, а также между публично-правовыми образованиями. Для государства это означает укрепление доходной базы бюджетов в результате недопущения потерь налоговых поступлений.

Отмечается, что при действующей модели налогового федерализма в Российской Федерации права региональных органов власти и органов местного самоуправления по изменению отдельных элементов налогообложения незначительны, что затрудняет процесс управления налоговыми рисками на региональном и местном уровнях и усиливает налоговые риски публично-правовых образований и налогоплательщиков. Цели налогоплательщиков и государства в лице уполномоченных органов власти и муниципальных образований в налоговой сфере противоположны. Вместе с тем, коэффициент взаимной поддержки целей, который показывает, в какой мере достижение одной цели способствует достижению другой, достаточно высок. Наиболее значимыми являются цели, связанные с устранением расширительного толкования субфедеральной и муниципальной властью своих налоговых полномочий, поскольку в этом случае ущемляются интересы российского государства, возникает угроза нарушения целостности налоговой системы.

В работе показано, что снижение налоговых рисков, связанных с трансфертным ценообразованием, имеет огромное значение не только для налогоплательщиков, но и для государства, поскольку ущерб от неправомерных действий определенной их группы может негативно сказаться на объеме налоговых поступлений в бюджет, что означает усиление налоговых рисков государства. Для решения проблемы неопределенности налогового законодательства предложено заимствовать применяемую за рубежом процедуру так называемого фискального рескрипта, когда налогоплательщик до заключения контракта или соглашения вправе обратиться в налоговую администрацию с запросом о сделке, предоставив ей все необходимые документы.

Анализ зарубежных моделей управления налоговыми рисками в Великобритании и Австралии, включающих: взаимодействие с налогоплательщиком, составление обзора рисков и его предоставление налогоплательщику, согласование с налоговыми органами плана действий, присвоение риск-рейтинга налогоплательщику, позволил обосновать необходимость внедрения концепции риск-менеджмента в деятельность налоговых органов с целью укрепления доходной базы бюджетов. Главной целью налоговых органов является минимизация издержек налогоплательщика на исполнение налоговых обязательств. Бизнес-модель позволяет оценить причины низкой налоговой дисциплины и рассматривается как ключевой инструмент управления налоговыми рисками. Результатом процесса риск-менеджмента является корпоративный план – документ, схематично отражающий приоритеты деятельности налоговых органов и планируемые меры в конкретном году.

В диссертации предложены меры по созданию условий для реализации программы снижения налоговых рисков государства, включающей: устранение или максимальную минимизацию противоречий в законодательстве (между налоговым законодательством уровней власти, между налоговым и гражданским законодательством) на всех уровнях управления налоговой системой; компетентную экспертизу изменений, вносимых в за-

конодательство о налогах и сборах Российской Федерации; возможно полную оценку влияния предполагаемых изменений в российское законодательство на деятельность хозяйствующих субъектов, на величину налогового бремени и физических лиц, и организаций; возможно полную оценку потерь для российской бюджетной системы в виде недополучения налоговых поступлений в результате предполагаемых изменений; постоянный мониторинг законодательства о налогах и сборах с целью выявления в нем противоречий.

Обосновано, что расширение налоговой автономии региональных органов власти и органов местного самоуправления не исключает федеральной поддержки нижестоящих уровней власти. В частности, с учетом критерия Калдора-Хикса¹⁰, являющегося модификацией принципа оптимальности по Парето, предложено предусмотреть механизм компенсации выпадающих налоговых доходов соответствующих нижестоящих бюджетов за счет средств федерального бюджета (например, субсидий), если предоставление преимуществ¹¹ по региональным и местным налогам закреплено в федеральном законодательстве (в частности, когда речь идет об исключении из состава объектов налогообложения определенных видов доходов, имущества и т.п.). Это позволит региональным властям и представительным органам муниципальных образований эффективно управлять своими налоговыми потоками. В диссертации предложен механизм компенсации выпадающих налоговых доходов по транспортному налогу, налогу на имущество организаций, земельному налогу.

В Госдуму ФС РФ внесен проект Федерального закона № 471279-4 «О внесении дополнения в статью 12 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» о положениях, согласно которым при установлении налоговых льгот по региональным и местным налогам потери доходной части субъектов и местных бюджетов в полном объеме компенсируются из федерального бюджета. Представляется, что эту проблему следует решить путем внесения соответствующих изменений в п.2 ст. 132 Бюджетного кодекса РФ. Данные предложения нацелены на решение важной народнохозяйственной задачи, сформулированной в Бюджетном послании Президента РФ: «... по-прежнему сохраняется острота проблемы выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов в связи с предусмотренными федеральным законодательством налоговыми льготами и изъятиями»¹².

Укрепление доходной базы бюджетов публично-правовых образований и подкрепление полномочий нижестоящих уровней власти финансовыми средствами предполагает также формирование института финансовой эквализации, которая в отличие от налоговой конкуренции, будет оказывать на федеративную систему уравнивающее воздействие и создавать отрицательную обратную связь. Финансовая эквализация не ис-

¹⁰ Переход от одного состояния экономической системы к другому повышает общее благосостояние, если те члены общества, которые выигрывают при этом переходе, потенциально способны компенсировать проигрыш тем, чье положение ухудшается.

¹¹ Несмотря на то, что в теории налогов понятие «налоговая льгота» является родовым, и как её разновидность понимаются налоговая скидка, необлагаемый минимум, налоговый кредит и т.п., в терминологии Налогового кодекса РФ она трактуется двояко: в первой части Кодекса она представлена как родовое понятие, а в отдельных главах второй части Кодекса встречаются такие термины, как «освобождение от налогообложения», «(налоговые) льготы». В диссертации в качестве родового понятия применяется термин «преимущество».

¹² Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 29.06.2010 г. «О бюджетной политике в 2011-2013 годах». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ключает сглаживания дисбалансов различных бюджетов с помощью межбюджетных трансфертов.

Оптимизируемыми параметрами финансовой эквализации могут выступать: подушевое выравнивание налоговых доходов, выравнивание налоговых потенциалов, выравнивание налоговой нагрузки, установленная величина индекса Джини, степень налоговой независимости субфедеральных властей и др.

Институт финансовой эквализации позволяет осуществить выравнивание предельной полезности дохода на межрегиональном уровне, благодаря чему обеспечивается справедливое перераспределение средств при формировании доходов субфедеральных и местных бюджетов. Такие системы горизонтального выравнивания инициируют повышение самостоятельности и ответственности региональных органов власти и органов местного самоуправления при формировании бюджетов территорий.

Обосновано, что финансовая эквализация должна осуществляться в несколько ступеней (этапов). На первой ступени происходит распределение полномочий. Вначале следует предусмотреть переходный этап, нацеленный на совершенствование механизмов взаимодействия федеральных и региональных органов власти по поводу формирования доходов бюджетов субъектов РФ. И лишь затем переходить на местный уровень.

Органы власти субъектов Федерации должны обладать законодательно установленной налоговой автономией. В целях реализации положений п. и) ст. 72 и ст. 73 Конституции РФ и повышения финансовой самостоятельности и ответственности органов власти субъектов Федерации за результаты своей финансовой и социально-экономической политики следует расширить их полномочия в части определения элементов налогообложения, предоставив им право определять такие элементы региональных налогов, как: налоговая база, налоговый период, внося соответствующие изменения в п. 2 ст. 53, ст. 55 Налогового кодекса РФ. А с учетом положений ст. 12 Конституции РФ, определяющей деятельность органов местного самоуправления, следует расширить и их налоговые полномочия. При этом следует сохранить право федерального центра на введение новых региональных и местных налогов и их отмену, закрепленное в пп. 5, 6 ст. 12 Налогового кодекса РФ. Реализация предлагаемой меры позволит также устранить противоречия между федеральным законодательством и нормативно-правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований и снизить возникающие налоговые риски.

На второй ступени финансовой эквализации происходит распределение налогов между уровнями власти. Совокупность налоговых поступлений может быть распределена между федерацией и её субъектами следующими способами: по разделительной системе, по объединенной системе или по смешанной системе, которая является комбинацией разделительной и объединенной систем. Разделительная система подразумевает, что налоги поступают раздельно: либо Федерации (в федеральный бюджет), либо субъектам Федерации (в региональные и местные бюджеты). При этом полная передача сумм налога в региональный и местный бюджет не означает автоматическую передачу полномочий по регулированию его элементов на субфедеральный уровень. К примеру, элементы налога на прибыль организаций, акцизов, сбора за пользование объектами животного

мира должны определяться на федеральном уровне. Обоснован порядок разделения налоговых доходов между уровнями власти на второй ступени финансовой эквализации.

Для оценки экономического воздействия предлагаемых мер на состояние бюджетов территорий в работе были проделаны расчеты, в т.ч. анализ зависимости бюджетных доходов федерального бюджета и 83 бюджетов территорий от ряда налогов. Расчеты показали, что степень неравномерности распределения налоговых доходов по регионам снижается, в частности, индекс Джини уменьшился на 0,0444 пункта от фактической величины (0,3846 в 2008 г.) и составил 0,3402. Несмотря на то, что эффект от предлагаемых мер отличается в зависимости от региона, тем не менее, наблюдается некоторое перераспределение налоговых доходов от наиболее обеспеченных субъектов Федерации в сторону регионов с традиционно низкой бюджетной обеспеченностью. В то же время, замена налоговых отчислений в федеральный бюджет полным отказом от межбюджетных трансфертов из федерального бюджета может привести к резкому увеличению числа регионов с дефицитом бюджета текущих расходов при одновременном увеличении бюджетного профицита нескольких наиболее «богатых» регионов.

Объединенная система предполагает, что особенно значительные по объему налоги (в основном НДС) рассматриваются как так называемые совместные налоги. Они распределяются по следующей смешанной системе: из поступлений НДС часть сначала передается федерации. Оставшаяся сумма передается в регионы, которые перечисляют часть этой суммы муниципальным образованиям.

На третьей ступени финансовой эквализации происходит распределение налоговой нагрузки, в отличие от генерализирующего эффекта второй ступени, предпринимается попытка учесть особенности выполнения публичных обязанностей конкретными субъектами федерации и, тем самым, действительный, а не нормативный уровень их финансовой потребности. Производится выравнивание бюджетной обеспеченности субфедеральных бюджетов путем выделения межбюджетных трансфертов из соответствующих бюджетов.

Таким образом, *главная аксиома финансовой эквализации состоит в том, что исходным моментом на всякой ступени выступает федеральный центр, поэтому сначала надо обеспечить выполнение федеральных задач*. К таковым относятся: сфера публичного управления, правоохранительная система, оборона и т.п. На второй ступени финансовой эквализации определяются адекватные для выполнения этих задач расходы. Лишь после того, как решены вопросы финансирования федеральных задач, можно переходить к рассмотрению региональных вопросов, связанных с финансированием публичных потребностей нижестоящих территориальных образований. Соответственно только при первичном удовлетворении финансовой потребности Федерации бенефициарами последующей финансовой эквализации могут быть нижестоящие уровни управления: субъекты Федерации и органы местного самоуправления.

Для обеспечения справедливого перераспределения финансовых ресурсов, повышения качества предоставляемых государством общественных благ необходимо создание условий для гармонизации налоговых отношений. Это способствует формированию политически ответственного государства, социально ответственного бизнеса, экономически ответственного общества, состоящего из общественно ответственных граждан.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования нашли отражение в 56 публикациях объемом 96,81 п.л., в т.ч. авторский объем – 84,83 п.л.

Монографии:

1. Пинская М.Р. Налоги и воспроизводство: сущность и значение. В 2-х частях. / Л.П. Павлова, М.Р. Пинская // Часть I. - М.: Изд-во ПАИМС, 2001. - 181 с. (11,3 /5,65 п.л.); Часть II. - М.: Изд-во ПАИМС, 2001. - 144 с. (9,0 /4,5 п.л.);
2. Пинская М.Р. Налоговое регулирование в условиях экономической интеграции (Российская Федерация / Республика Беларусь). / М.Р. Пинская, В.С. Бард, Л.П. Павлова и др., всего 8 чел. // - Минск: БГЭУ, 2003. - 189 с. (11,4 /2,49 п.л.);
3. Пинская М.Р. Налоги в условиях экономической интеграции. (Под ред. проф. В.С. Барда и проф. Л.П. Павловой) / М.Р. Пинская, В.С. Бард, Л.П. Павлова и др., всего 8 чел. // - М.: КноРус, 2004. - 288 с. (17,64 /2,75 п.л.);
4. Пинская М.Р. Основы теории налогов и налогообложения. (Под научн. ред. д.э.н., проф. В.С. Барда) / М.Р. Пинская // - М.: Издательство «Палеотип», 2004. - 216 с. (13,5 п.л.);
5. Пинская М.Р. Налоговое регулирование развития особых экономических зон. / М.Р. Пинская // - М.: Финакадемия, 2008. 176 с. (10,23 п.л.);
6. Пинская М.Р. Налогообложение: проблемы науки и практики-2009. (Под ред. проф. Ю.Б. Иванова) / М.Р. Пинская, Л.И. Гончаренко, И.А. Майбуров и др., всего 30 чел. // - Харьков: ФЛП Либуркина Л.М.; ИД «ИНЖЭК», 2009. - 296 с. (18,5 /0,78 п.л.);
7. Пинская М.Р. Развитие налогового конкуренции в Российской Федерации. / М.Р. Пинская // - М.: Социум, 2010. - 144 с. (9,0 п.л.);
8. Пинская М.Р. Развитие налогового федерализма в России. / М.Р. Пинская // - М.: Социум, 2010. - 178 с. (11,25 п.л.)

Публикации в журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Пинская М.Р. Цели и принципы налогообложения [текст] / М.Р. Пинская // Вестник Финансовой академии. - М.: Финакадемия, 1999. - № 1. - с. 48-56. (0,50 п.л.);
2. Пинская М.Р. Конкурентные преимущества регионов, на территории которых созданы особые экономические зоны: налоговый аспект. [текст] / М.Р. Пинская // Вестник университета. Серия Развитие отраслевого и регионального управления. - М.: ГОУВПО «Государственный университет управления», 2007. - № 9 (9). - с. 97-100. (0,43 п.л.);
3. Пинская М.Р. Налоговая составляющая в особых экономических зонах: российский и зарубежный опыт [текст] / М.Р. Пинская // Налоговая политика и практика. - М., 2008. - № 8(68). - с. 44-49. (0,61 п.л.);
4. Пинская М.Р. Актуальные вопросы регулирования налоговых полномочий федерального центра и территорий [текст] / М.Р. Пинская // Финансы и кредит. - М., 2008. - № 31. - с. 34-40. (0,79 п.л.);
5. Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления [текст] / М.Р. Пинская // Финансы. - М., 2009. - № 2. - с. 43-46. (0,47 п.л.);
6. Пинская М.Р. К вопросу об отнесении налогов к соответствующим уровням бюджетной системы [текст] / М.Р. Пинская // Вестник Финансовой академии. - М., 2009. - № 3 (51). - с. 57-62. (0,63 п.л.);
7. Пинская М.Р. Об усилении налоговых методов формирования субфедеральных бюджетов [текст] / М.Р. Пинская // Федерализм. - М., 2009. - № 3 (55). - с. 109-116. (0,45 п.л.);
8. Пинская М.Р. Воздействие налоговой конкуренции на формирование моделей налогового федерализма [текст] / М.Р. Пинская // Вестник УГТУ-УПИ. - Екатеринбург., 2009. - № 4. - с. 138-143. (0,42 п.л.);
9. Пинская М.Р. Воздействие характера налоговых отношений в государстве на становление налоговых теорий [текст] / М.Р. Пинская // Горный информационно-аналитический бюллетень. - М.: Издательство МГГУ, 2009. - № 5. - с. 97-107. (0,91 п.л.);
10. Пинская М.Р. Справедливое налогообложение как критерий для перераспределения финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ [текст] / М.Р. Пинская // Вестник университета. - М.: ГОУ ВПО «Государственный университет управления», 2009. - № 11. -

Вестник университета. - М.: ГОУ ВПО «Государственный университет управления», 2009. - № 23. - с. 47-51. (0,45 п.л.);

12. Пинская М.Р. Реализация принципа федерализма в налоговой системе России [текст] / М.Р. Пинская // Финансы и кредит. - М., 2009. - № 34 (370). - с. 29-32. (0,37 п.л.);
13. Пинская М.Р. Инструменты гармонизации налоговых отношений в федеративном государстве [текст] / М.Р. Пинская // Федерализм. - М., 2010. - № 2. - с. 101-112. (0,65 п.л.);
14. Пинская М.Р. Теоретические основы налогового федерализма [текст] / М.Р. Пинская // Налоги и финансовое право. - Екатеринбург, 2010. - № 5. - с. 150-154. (0,38 п.л.);
15. Пинская М.Р. Сочетание налоговых интересов всех уровней власти [текст] / М.Р. Пинская // Финансы. - М., 2010. - № 6. - с. 34-38. (0,61 п.л.);
16. Пинская М.Р. Возможности налоговой политики государства по стимулированию инновационного развития экономики [текст] / М.Р. Пинская, Н.П. Мельникова // Финансы и кредит. - М., 2010. - № 43. - с. 48-52. (0,6 / 0,3 п.л.).

Статьи, опубликованные за рубежом:

1. Pinskaya, M. Funktionsverlagerungen und steuerliche Anreize für Investoren in Russland im Steuerwettbewerb (Перенос деятельности и налоговые стимулы для инвесторов в России в условиях налоговой конкуренции) – в: Konferenz zur Besteuerung russisch-deutscher Wirtschaftsbeziehungen, Moskau, April 2009. Herausgegeben von Prof. Dr. Klaus Dittmar Haase. – Germany. Nordestedt: Herstellung und Verlag: Books on Demand GmbH, 2009. S. 145-159. (0,84 п.л.);
2. Pinskaya, M. Sonderwirtschaftszonen in Russland – Steuerliche und andere Fördermaßnahmen (Особые экономические зоны в России – налоговые и другие меры поощрения) // Germany. Internationale Wirtschafts-Briefe. Nr. 7 vom 9.4.2008. S. 351-360. (0,63 п.л.);
3. Пинская М.Р. Влияние налогообложения прибыли на инвестиционную деятельность предпринимателей в Российской Федерации [текст] / М.Р. Пинская // Финансы, учет, аудит. - Минск: 2001. - № 10. - с. 59-63. (1,8 п.л.);
4. Пинская М.Р. Налоги и конкурентоспособность регионов России – в: Интеграция Казахстана в мировую систему образования: перспективы развития, проблемы и пути их преодоления. Материалы III международной научно-практической конференции, посвященной памяти академика У.А. Джолдасбекова. [текст] / М.Р. Пинская // - Талдыкорган, 2008. - с. 104-107. (0,3 п.л.);
5. Пинская М.Р. Налоговый федерализм как основа для распределения налоговых поступлений между звеньями бюджетной системы [текст] / М.Р. Пинская // - Харьков: Бизнес-информ, 2009. - № 4 (2). - с. 72-75. (0,32 п.л.);
6. Пинская М.Р. Соглашения об устранении двойного налогообложения, их место в развитии экономических связей - в: Тезисы докладов на Международной научно-практической конференции «Проблемы мирового хозяйства и развития международных экономических отношений» 18-19 октября 2001 г. [текст] / М.Р. Пинская // - Минск: Изд-во Белорусского государственного экономического университета, 2001. - с. 85-95. (0,5 п.л.);
7. Пинская М.Р. Тенденции становления и развития налоговых отношений в государстве [текст] / М.Р. Пинская // Управління розвитком. Збірник наукових робіт. Харків: Изд. ХНЕУ. (Управление развитием. Сборник научных работ. - Харьков: Изд. ХГЭУ), 2010. - № 4(80). - с. 28-30. (0,27 п.л.).

Публикации в других научных изданиях:

В других научных изданиях и журналах по теме диссертации опубликовано 25 работ общим объемом 12,12 п.л. (в т.ч. авторский объем – 11,62 п.л.).

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук**

Пинская Миляуша Рашитовна

Тема диссертационного исследования

Гармонизация налоговых отношений в федеративном государстве

**Изготовление оригинал-макета
Пинская Миляуша Рашитовна**

102